



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **K-STAV TŘEBÍČ, s.r.o.**, IČO: 282 70 452
sídlem Cihelna 433, Okříšky
zastoupen JUDr. Evou Hrbáčkovou
sídlem Bráfova tř. 764/50, Třebíč

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**
sídlem Tolstého 2, Jihlava

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017, která byla zahájena oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 5. 3. 2021, čj. 320667/21/2912-60561-711702,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhá ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v tom, že žalovaný u žalobce oznámením ze dne 5. 3. 2021 zahájil daňovou kontrolu zaměřenou na daň z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 a tuto daňovou kontrolu s ním nadále vede.

II. Shrnutí žaloby

2. Žalobce namítá, že žalovaný nesplnil svoji povinnost danou ustanovením § 87 odst. 2 daňového řádu, jelikož po zahájení daňové kontroly zůstal až do data 21. 4. 2021 zcela nečinný. Vzhledem k tomu nastaly účinky zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně až od tohoto dne, tedy po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
3. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby soud určil, že jde o nezákonnou daňovou kontrolu a zakázal v ní pokračovat.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

4. Žalovaný nejprve rekapituloval procesní vývoj věci. Dále uvedl, že ustanovení § 87 odst. 2 daňového řádu ukládá povinnost postupovat tak, aby v přiměřené časové návaznosti na formální zahájení daňové kontroly byla zahájena i faktická kontrolní činnost. Žalovaný má za to, že došlo k naplnění podmínek faktického zahájení daňové kontroly. Faktickým zahájením kontrolní činnosti nemůže být míněna pouze situace, kdy úřední osoba bude fyzicky kontrolovat jednotlivé doklady.
5. S ohledem na uvedené navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

IV. Jednání před Krajským soudem v Brně

6. Dne 16. listopadu proběhlo ve věci ústní jednání. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci. Žalobce konstatoval, že zahájená kontrola stále trvá. Domáhá se tedy jednak výroku, že kontrola byla zahájena nezákonně, jednak i výroku, kterým soud žalovanému zakáže v kontrole pokračovat. Dle žalobce sice kontrola byla zahájena včas, žalovaný však zůstal následně nečinný až do 21. 4. 2021. Je sice pravdou, že žalovaný vyzval žalobce k předložení dokladů, nestanovil však k tomu žádnou lhůtu. Vzhledem k tomu tedy žalobce nebyl povinen doklady předložit. Navíc žalobce nebyl ani vyzván k předložení takových dokladů, které by s věcí bezprostředně souvisely. Žalovaný požadoval pouze obecné podklady, které mu již byly známy, měl je k dispozici od banky. Jednalo se tedy o výzvu formální. Žalovaný uvedl, že oznámení o zahájení kontroly bylo doručeno včas. Je pravda, že ve výzvě k doložení podkladů nebyla stanovena lhůta, to však nezpůsobuje nezákonnost tohoto úkonu. Žalovaný požadoval po žalobci nejen obecné a rámcové podklady, ze kterých musí vycházet, ale i zcela konkrétní podklady, vztahující se ke kontrole.

V. Posouzení věci soudem

7. Žaloba na ochranu proti zásahu spočívajícím v zahájení daňové kontroly je přípustná a projednatelná (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2020, čj. 10 Afs 218/2020-36, body 12 a 13) a vzhledem k trvajícím charakteru trvajících zásahu i včasná. Soud rozhodoval v souladu s § 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), dle skutkového a

právního stavu ke dni vydání svého rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že žaloba **není důvodná**.

8. Pro poskytnutí soudní ochrany proti nezákonnému zásahu je nezbytné splnit pětici kumulativních podmínek: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem správního orgánu v širším smyslu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu, nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka) – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005-65.
9. Dle ustanovení § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), platí, že *správce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*. Dle odstavce 3 platí, *pokud správce daně nezačne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za podmínek podle odstavce 2, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde*.
10. Pro osvětlení úmyslu zákonodárce lze citovat z důvodové zprávy k novele č. 283/2020 Sb., kterou byla citovaná ustanovení změněna na stávající znění.

Klíčovým faktorem je zde nutnost nadále respektovat princip materiálního pojetí zahájení daňové kontroly, tj. správce daně je povinen postupovat tak, aby současně nebo v přiměřené časové návaznosti na formální zahájení daňové kontroly také zahájil faktickou kontrolní činnost. Tuto faktickou kontrolní činnost lze zahájit jak fyzicky u daňového subjektu, tak korespondenčně (např. vyžádáním účetních záznamů a jiných informací v souladu s § 81 odst. 2 daňového řádu anebo vydáním výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu). Respektování principu materiálního pojetí zahájení daňové kontroly je podmínkou toho, aby zahájení daňové kontroly mělo účinek v podobě přerušení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu (uvedený princip přitom může být naplněn například i vážným pokusem o zahájení fyzické kontrolní činnosti, pokud se daňový subjekt ukáže jako nesusoučinný a tento pokus zmaří).

Ačkoliv nově nebude se zahájením faktické kontrolní činnosti bezprostředně spojeno formální zahájení daňové kontroly, vzhledem k zásadnímu významu principu materiálního pojetí zahájení daňové kontroly se navrhuje v novém § 87 odst. 2 daňového řádu tento princip formulovat jako svého druhu základní zásadu pro institut daňové kontroly. V tomto ustanovení se navrhuje explicitně stanovit povinnost správce daně začít zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, a to buď současně se zahájením daňové kontroly, anebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení. Toto pravidlo přebírá stávající východisko materiálního zahájení daňové kontroly v současném ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu (kterým se inspiroje též formulačně). Jeho smyslem má být položení důrazu na nezbytnou míru propojení mezi formálním a materiálním zahájením daňové kontroly a vytvořit jasnou návaznost na principy formulované v této souvislosti dosavadní judikaturou správních soudů. Na rozdíl od současného stavu je ovšem v nově formulované zásadě v § 87 odst. 2 daňového řádu připuštěno zahájení faktické kontrolní činnosti nejen při samotném formálním zahájení daňové kontroly, ale též bez zbytečného odkladu poté. Tím je zohledněna nová možnost distančního zahájení,

která je zcela legitimní změnou, ale v případě nesoučinnosti daňového subjektu nesmí způsobit nemožnost splnit požadavek na faktické zahájení kontrolní činnosti.

Sankce pro případ, že by správce daně podle předmětné zásady nepostupoval, je zakotvena v odstavci 3. Porušení zásady materiálního zahájení daňové kontroly bude mít za důsledek především nepřiznání účinku formálního zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Daňová kontrola bude nově zahájena doručením oznámení o jejím zahájení, a tento časový okamžik tak je jednoznačně určen jako rozhodný okamžik pro přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, ke kterému dojde ke stejnému okamžiku (je-li splněna podmínka současného či bezodkladného zahájení faktické kontroly). Související požadavek zahájení faktické kontrolní činnosti tak je materiálním korektivem toho, aby formální zahájení daňové kontroly nebylo předmětem zneužití, a jako takové je z principu posuzováno v celkovém kontextu konkrétního případu. V jednotlivých kauzách se proto okamžik faktického zahájení kontrolní činnosti, a tedy i okamžik naplnění požadavku materiálního zahájení daňové kontroly bude nutně lišit. Pokud by vybočil z mantinelů bezodkladnosti, tj. z důvodů na straně správce daně by nedošlo k zahájení faktické kontrolní činnosti v dohledné době, dojde v souladu s odstavcem 3 k přerušení lhůty pro stanovení daně až okamžikem, kdy faktická kontrolní činnost bude zahájena.

11. Vzhledem k výše uvedenému soud vychází z toho, že smyslem právní úpravy je provedení zásady materiálního zahájení daňové kontroly. Posouzení nynější věci se tedy odvíjí od toho, zda byly příslušné podmínky materiálního zahájení daňové kontroly naplněny, případně k jakému datu.
12. Z úředního záznamu ze dne 5. 3. 2021, čj. 295913/21/2912-60561-711702, soud zjistil, že žalobce (resp. jeho jednatel) byl dne 25. 2. 2021 žalovaným (resp. příslušnou úřední osobou) telefonicky kontaktován a informován o úmyslu zahájit daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017. Vzhledem k tomu, že žalobce následně žalovaného nekontaktoval, bylo přistoupeno ke korespondenčnímu zahájení daňové kontroly.
13. Dle příslušné doručky bylo oznámení o zahájení daňové kontroly (čj. 320667/21/2912-60561-711702), zaměřené na výše popsané daně doručeno dne 15. 3. 2021, tímto dnem tedy došlo k formálnímu zahájení daňové kontroly. Z obsahu oznámení o zahájení daňové kontroly je zřejmé, že žalovaný žalobce současně vyzval k předložení řady dokumentů (účetní deník, hlavní knihu, účtový rozvrh, kopie bankovních výpisů apod.). Není tedy pravdou, že by žalovaný vyžadoval pouze podklady, které již měl k dispozici od banky. Následný úkon učiněný žalovaným spočíval ve vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 21. 4. 2021, čj. 693743/21/2912-60561-711702.
14. Soud se po prostudování příslušné právní úpravy a po vyhodnocení úmyslu zákonodárce ztotožnil s argumentací žalovaného a uplatněný žalobní bod nepovažuje za důvodný. Z obsahu oznámení o zahájení daňové kontroly jednoznačně vyplývá, že jím byla zahájena i faktická kontrolní činnost, jelikož si správce daně vyžádal příslušné doklady. Vzhledem k tomu, že mu žalobce v této fázi nevyhověl, vydal žalovaný následně dne 21. 4. 2021 (tj. cca měsíc a týden po zahájení daňové kontroly) výzvu k prokázání skutečností. Při zahajování daňové kontroly distančním způsobem představuje zvolený postup (zahrnutí výzvy k předložení dokumentů do oznámení o zahájení daňové kontroly) zcela logický start (faktické) kontrolní činnosti. Jistě by však na druhou stranu nebylo možné

konstatovat materiální zahájení daňové kontroly za situace, ve které by výzva obsažená v oznámení o zahájení daňové kontroly ve skutečnosti byla pouhou formalitou bez návaznosti na jakoukoliv faktickou kontrolu. V nynější věci však o žádnou takovou extrémní situaci nešlo, jelikož žalovaný pouze vyčkal na případnou reakci žalobce a vzhledem k její absenci následně pokračoval v zahájené kontrolní činnosti. Pro úplnost je nutno dodat, že v oznámení o zahájení daňové kontroly žalovaný nestanovil žalobci žádnou lhůtu k předložení požadovaných dokumentů. Z časové posloupnosti úkonů je však zřejmé, že žalovaný vyčkal na reakci žalovaného přiměřenou (standardní) dobu, která nevzbuzuje žádné pochybnosti ohledně toho, že kontrola byla fakticky (tj. i materiálně) zahájena již dne 15. 3. 2021.

15. Na podporu lze vyslovit ještě následující ilustrativní argument. Pokud by žalobce na výzvu obsaženou v oznámení o zahájení daňové kontroly včas reagoval předložením požadovaných dokumentů, bylo by seznatelnější, že již výzva obsažená v oznámení o zahájení daňové kontroly byla součástí faktického výkonu kontrolní činnosti. V nynějším případě se situace liší pouze tím, že žalobce byl v předmětné době pasivní. Tato okolnost však dle názoru soudu nemůže jít k tíži správce daně (resp. v nynější věci žalovaného).
16. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola zaměřená na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 byla zahájena ve lhůtě pro stanovení daně (resp. v kontextu žalobních bodů nejde o nezákonný zásah), dospěl soud k tomu, že žaloba je nedůvodná. Vzhledem k tomu soud žalobu v souladu s § 87 odst. 3 soudního řádu správního zamítl.

VI. Náklady řízení

17. O náhradě nákladů soudního řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto dle úspěchu ve věci (srov. § 60 odst. 1 soudního řádu správního). Právo na náhradu nákladů řízení náleží plně úspěšnému žalovanému. Jelikož mu nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost, nebyla mu náhrada přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 16. listopadu 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.