



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce:

Advantage Consulting, s.r.o., IČ 26289822

sídlem Orlí 708/36, 602 00 Brno

právně zastoupen daňovým poradcem společností Dakonto,

s.r.o.

sídlem Lidická 1023/63b, 602 00 Brno

proti

žalovanému:

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj

sídlem nám. Svobody 98/4, 602 00 Brno

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, který měl spočívat ve nesdělení konkrétních pochybností spojených se zahájením daňové kontroly v omezeném rozsahu,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou doručitou Krajskému soudu v Brně dne 2. 7. 2021 domáhá vyslovení, že zahájením daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec 2018, zahájené doručitím Oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 17. 6. 2021, č. j. 3151676/21/3003-60564-711215, bylo nezákonně zasaženo do jeho práv, a že tato daňová kontrola je nezákonná.

II. Obsah žaloby

2. Dne 18. 6. 2021 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec 2018, přičemž se jednalo o omezenou daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo ověření nároku na odpočet daně z přijatých plnění od výslovně uvedených dodavatelů. Žalobce se proto domáhal definování pochybností, které žalovaný měl v okamžiku, kdy u žalobce zahajoval daňovou kontrolu v omezeném rozsahu, a to s ohledem na to, že v rámci daňové kontroly byli identifikováni pouze vybraní dodavatelé, z jejichž plnění bude prověřován nárok na odpočet daně. Žalovaný však tyto pochybnosti žalobci nesdělil.
3. Závěr, že správce daně může zahájit daňovou kontrolu bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření podle názoru žalobce platí jen v případě daňové kontroly v plném rozsahu. Zároveň je nutné vzít v úvahu rozložení důkazního břemene v daňové kontrole odpočtu DPH. Jako nelogické se též jeví, že kdyby správce daně místo daňové kontroly zvolil postup k odstranění pochybností, musel by své pochybnosti ke konkrétnímu dodavateli sdělit, ale jen tím, že zahájil kontrolu v omezeném rozsahu, by je sdělit nemusel. Takový postup by byl znakem libovůle. Žalobce přitom nezpochybňuje pravomoc žalovaného vést daňovou kontrolu či vyzvat žalobce k prokázání jím tvrzených skutečností, upozorňuje však na své právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně. Nezbytným předpokladem pro uplatnění tohoto práva je přitom právě sdělení konkrétních pochybností. Svá tvrzení žalobce podepřel odkazem na odbornou literaturu, podle které *„pokud správce daně zahajuje daňovou kontrolu namísto postupu k odstranění pochybností, musí mu být konkrétní důvody známy. Není tedy důvod je neuvést“*. V tomto případě žalovaný nesporně tyto pochybnosti má, protože kdyby je neměl, nebyl by důvod zahajovat daňovou kontrolu.
4. K tomu žalobce dodává, že vymezení důvodů při zahájení omezené daňové kontroly je stěžejní také pro posouzení zákonné povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání v situaci, kdy lze důvodně předpokládat doměření daně (§ 145 daňového řádu).

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření doručeném krajskému soudu dne 2. 9. 2021 uvádí, že daňová kontrola je jedním z kontrolních postupů správce daně, jehož předmětem jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Daňovou kontrolou lze prověřit jakoukoli daň až do uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, přičemž je důležité přesné vymezení jejího věcného rozsahu, který je zcela v pravomoci správce daně. Rozsah daňové kontroly proto lze vymezit i úzce, na kontrolu přijatých zdanitelných plnění. Správce daně přitom přistupuje k prověření daňovým subjektem tvrzených skutečností i tehdy, nemá-li o těchto žádné pochybnosti. Na rozdíl od postupu k odstranění pochybností nemusí být daňová kontrola zahájena na základě konkrétních pochybností. Jedná se přitom o dva odlišné postupy,

které nelze libovolně zaměňovat. K tomu žalovaný odkázal na stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ze kterého vyplývá, že předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně, nýbrž jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanoven správně. Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně, nelze po správci daně ani vyžadovat, aby je v protokolu o zahájení daňové kontroly uváděl.

6. V rámci vedené daňové kontroly má žalobce právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně. Ty správce daně sděluje, pokud daňový subjekt neplní své základní povinnosti nebo hodlá-li správce daně na daňový subjekt přenést důkazní břemeno. V obou případech tak činí kvalifikovaným způsobem prostřednictvím výzvy. Následně správce daně shrnuje hodnocení dosud zjištěných důkazů a přetrvávající pochybnosti v dosavadním výsledku kontrolního zjištění, ke kterému má daňový subjekt právo se vyjádřit. Je tedy zřejmé, že právo vyvracet pochybnosti správce daně nebude žalobci upřeno, nelze se ho ale domáhat v libovolné fázi daňové kontroly. K žalobcem zmíněné odborné literatuře žalovaný dodal, že jde pouze o subjektivní doporučení autora, nicméně i ten sám uvádí, že v rámci zahájení daňové kontroly není podmínkou, aby správce daně sdělil daňovému subjektu důvod jejího zahájení, na rozdíl od postupu k odstranění pochybností.
7. K zákonné povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání v situaci, kdy lze důvodně předpokládat doměření daně, žalovaný uvádí, že je-li naplněn důvodný předpoklad, správce daně musí vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Naopak pokud má správce daně pouhé podezření, není podmínka k vydání výzvy naplněna. Daňový řád navíc zahlazuje negativní dopady případného pochybení správce daně spočívajícím v nevydání této výzvy v podobě penále, aniž by toto pochybení mělo účinek na zahájení daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že žalovaný ke dni zahájení kontroly nedisponoval takovými informacemi, které by naplnily důvodný předpoklad doměření daně, nebylo možné definovat konkrétní pochybnosti či vydat výzvu k podání dodatečného tvrzení.

IV. Jednání

8. Ve věci proběhlo dne 14. 12. 2021 ústní jednání před Krajským soudem v Brně. Zástupce žalobkyně navrhl změnu žalobního petitu tak, aby krajský soud vydal rozsudek, kterým se zahájení daňové kontroly prohlašuje za nezákonné a (navržené doplnění petitu žaloby) „daňová kontrola se z tohoto důvodu ukončuje“. Krajský soud nepřipustil s ohledem na rozsah pravomocí soudu zasahovat do běhu daňové kontroly. Žalovaný odkázal na své písemné vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal včas podanou žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu. Žaloba je přípustná bez ohledu na nepodání prostředku ochrany (stížnosti v daňovém řízení), neboť podmínka vyčerpání jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy se nevztahuje na situaci, kdy se žalobce domáhá určení, že zásah byl nezákonný, a stížnost nadto „není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením

správce daně vyčerpat“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42).

10. Při přezkoumání krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (§ 87 odst. 1 věta druhá zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“) a došel k závěru, že žaloba **není důvodná**.
11. V projednávaném případě je spornou otázka, zda je správce daně povinen sdělit daňovému subjektu své pochybnosti týkající se předmětu kontroly, pokud zahajuje daňovou kontrolu v omezeném rozsahu.
12. Z kontrolního spisu vyplynulo, že zástupce žalobce požádal žalovaného o sdělení pochybností poprvé před zahájením kontroly emailem ze dne 3. 6. 2021, a to pro účely uplatnění práva vyvracet pochybnosti správce daně a pro určení důkazního břemene. Skrze emailovou konverzaci byl dne 9. 6. 2021 domluven termín ústního jednání, které se následně konalo dne 18. 6. 2021. Z protokolu z ústního jednání, č. j. 3160589/21/3003-60564-711215, vyplývá, že jeho předmětem bylo doručení oznámení o zahájení daňové kontroly, č. j. 3151676/21/3003-60564-711215 (dále jen „oznámení o zahájení daňové kontroly“), a další skutečnosti v souvislosti s předmětnou daňovou kontrolou. Také v rámci tohoto ústního jednání zástupce žalobce požádal o sdělení pochybností k jednotlivým dodavatelům, načež mu bylo žalovaným sděleno, že daňová kontrola nemusí být zahájena na základě konkrétních pochybností a z žádného právního předpisu ani judikatury nevyplyvá povinnost správce daně sdělovat daňovému subjektu pochybnosti při zahájení daňové kontroly.
13. Z oznámení o zahájení daňové kontroly vyplývá, že žalovaný u žalobce zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 5. 2018 – 31. 5. 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátců REAL SMART, s.r.o. a UTILITY CONSULT, s.r.o., daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 6. 2018 – 30. 6. 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátců BRANOLEX, s.r.o., REAL SMART, s.r.o. a UTILITY CONSULT, s.r.o., daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 7. 2018 – 31. 7. 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátců eco innova s.r.o., REAL SMART, s.r.o. a UTILITY CONSULT, s.r.o., daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 8. 2018 – 31. 8. 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátce UTILITY CONSULT, s.r.o., daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 9. 2018 – 30. 9. 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátce UTILITY CONSULT, s.r.o., daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 10. 2018 – 31. 10. 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátců BRANOLEX, s.r.o., Rivalenti s.r.o. a UTILITY CONSULT, s.r.o., daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 11. 2018 – 30. 11. 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátců BRANOLEX, s.r.o., Rivalenti s.r.o. a UTILITY CONSULT, s.r.o. a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 12. 2018 – 30. 12. 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátců BRANOLEX, s.r.o., Rivalenti s.r.o. a UTILITY CONSULT, s.r.o. V souvislosti s tím byla žalobci uložena povinnost předložit veškeré daňové doklady, na základě kterých přijal zdanitelná plnění od uvedených plátců za jednotlivá zdaňovací období a následně z těchto plnění uplatnil odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
14. Daňová kontrola je upravena § 85 a následujícími daňového řádu. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly „*daňové povinnosti, tvrzení daňového*

subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení“. Tento předmět daňové kontroly správce daně podle odst. 3 stejného ustanovení prověřuje ve vymezeném rozsahu. Předmět a rozsah daňové kontroly jsou vymezeny v oznámení o zahájení daňové kontroly, kterým je na základě § 87 odst. 1 daňového řádu daňová kontrola zahájena. V průběhu kontroly má daňový subjekt podle § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně. Podle odborné literatury je předpokladem možnosti využití tohoto práva povinností správce daně průběžně seznamovat daňový subjekt se stavem řízení, a tedy i vzniklými povinnostmi. Uvedené je v plném souladu se zásadou součinnosti (viz Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 346).

15. Postup k odstranění pochybností je upraven v § 89 a § 90 daňového řádu. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně „*konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností*.“ Podle odst. 4 stejného ustanovení může správce za účelem odstranění pochybností zahájit daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.
16. Daňová kontrola a postup k odstranění pochybností jsou dva odlišné postupy s jiným cílem a pravidly. Oba postupy slouží k prověření správnosti daňových povinností. O jejich použití i volbě rozhodne správce daně dle procesní vhodnosti. Také podle odborné literatury „*[n]a rozdíl od postupu k odstranění pochybností (§ 89) může být daňová kontrola zahájena, aniž by správce daně měl pochybnosti o správnosti daňových tvrzení daňového subjektu*“, přičemž vzniknou-li tyto pochybnosti později, „*bude v souladu se zásadou součinnosti, aby správce daně o těchto pochybnostech daňový subjekt informoval a poskytl mu prostor pro vysvětlení*“ (Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer (ČR), 2011).
17. V rámci odkazované odborné literatury soud souhlasí se žalobcem v odkazu na komentář Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, dle kterého z důvodu prevence potenciálních sporů lze správcům daně doporučit uvést důvody zahájení daňové kontroly. Soud nicméně konstatuje, že se jedná pouze o doporučení, neboť ze zákona taková povinnost nevyplývá a závěry odborné literatury nemají normativní charakter.
18. Pokud správce daně dospěje k předběžným pochybnostem o správnosti tvrzené daně a jako postup k jejich prověření zvolí místo postupu k odstranění pochybností daňovou kontrolu, nejedná se o nezákonný postup, neboť mu jej výslovně dovoluje § 85 a následující daňového řádu. Stejně tak může zahájit daňovou kontrolu, nemá-li pochybnosti žádné. Z toho logicky vyplývá, že nemusí-li správce daně disponovat konkrétními pochybnostmi před zahájením daňové kontroly, nelze po něm požadovat, aby je při jejím zahájení sděloval (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31).
19. Již jen z jazykového výkladu žalobcem namítaného § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu je zřetelné, že právo daňového subjektu vyvracet pochybnosti správce daně vzniká v okamžiku, kdy je tento vyjádří. Těžištěm daňové kontroly pro poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a pro poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění podle § 88 odst. 2

daňového řádu a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36). Správce daně tak může sdělit své pochybnosti až v tomto seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění, aniž by tím zkrátil jeho právo vyvracet pochybnosti správce daně podle § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu, neboť daňový subjekt má stále možnost pochybnosti správce daně vyvracet.

20. V projednávaném případě žalobce požádal žalovaného o sdělení pochybností, které má ve vztahu k jednotlivým dodavatelům, již před zahájením daňové kontroly a následně opět při ústním jednání, v jehož rámci byla daňová kontrola zahájena. Na tomto místě krajský soud připomíná, že zahájení daňové kontroly není podmíněno existencí pochybností o jejím předmětu, a to ani v případě, že se jedná o daňovou kontrolu v omezeném rozsahu. Bylo na uvážení žalovaného, v jakém rozsahu daňovou kontrolu zahájí, přičemž tento rozsah musí náležitě vymezit a sdělit. V tomto případě se tak stalo v oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém žalovaný vymezil, na které dodavatele a která zdaňovací období bude daňová kontrola zaměřena. Nemusel však sdělovat žádné pochybnosti, které se těchto dodavatelů týkaly, neboť požadavek žalobce nemá zákonný podklad. Nadto ze spisového materiálu ani nevyplývá, že by žalovaný v daném případě nějaké konkrétní pochybnosti měl a pro účinné zahájení daňové kontroly je ani mít nemusel. Pokud by mu následně nějaké pochybnosti vznikly, bylo by v souladu se zásadou součinnosti, aby je žalobci sdělil a umožnil mu využít svého práva tyto pochybnosti vyvracet. Jak je uvedeno výše, stěžejním okamžikem informování žalobce o případných pochybnostech je však seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění podle § 88 odst. 2 daňového řádu, nikoli zahájení daňové kontroly.
21. Lze tedy uzavřít, že nebylo povinností žalovaného sdělit žalobci pochybnosti týkající se předmětu daňové kontroly zahájené v omezeném rozsahu.

VII. Shrnutí a náklady řízení

22. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že nesdělení pochybností při zahájení daňové kontroly v omezeném rozsahu nepředstavovalo nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Soudu tedy nezbylo, než žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítnout.
23. Výroky o nákladech řízení se opírají o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 14. prosince 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu