



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Rytex s.r.o. v likvidaci**, IČ 06972357, se sídlem Podskalská 1512/22, Praha 2, zast. Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Panská 895/6, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí**, se sídlem T. G. Masaryka 1393, Ústí nad Orlicí, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 9. 6. 2021, č. j. 52 Af 55/2020 - 147,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] V řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, kterou žalobkyně podala podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 9. 6. 2021, č. j. 52 Af 55/2020 - 147, rozhodl tak, že odmítl žalobu v části, ve které se žalobkyně domáhá určení, že zahájení a provádění daňové kontroly žalovaným vůči ní na dani z přidané hodnoty za období měsíce červenec - listopad roku 2019 na základě protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 6. 2020, č. j. 1233673/20/20809-60562-608372, bylo nezákonné (výrok I.), a zamítl žalobu v části, ve které se žalobkyně domáhá toho, aby soud zakázal provádět u ní daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za období měsíce červenec - listopad roku 2019 zahájenou na základě

protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 6. 2020, č. j. 1233673/20/20809-60562-608372, a aby zároveň žalovanému přikázal obnovení stavu existujícího před zahájením této daňové kontroly (výrok II.).

[2] V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že v dané věci již rozhodl usnesením ze dne 10. 12. 2020, č. j. 52 Af 55/2020 - 22, kterým žalobu pro opožděnost odmítl. Toto usnesení však zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2020 - 28, neboť jednání žalovaného, v němž žalobkyně spatřuje nezákonný zásah, bylo ze své povahy trvající a neukončené, subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby začínala běžet každý den znovu, a tato proto nemohla být opožděná. Jestliže se tedy žalobkyně v petitu zásahové žaloby domáhala rovněž deklarace nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly, je s ohledem na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu o trvajícím charakteru zásahu nutné považovat žalobu v této části za nepřijatelnou ve smyslu § 82 a § 87 odst. 2 s. ř. s. Proto byla v uvedeném rozsahu žaloba odmítnuta.

[3] Dále krajský soud uvedl, že ve zbývajících částech zásahové žaloby se žalobkyně domáhala vydání rozhodnutí s konstitutivním výrokem, tedy aby soud žalovanému zakázal provádět příslušnou daňovou kontrolu a přikázal mu obnovit stav existující před touto kontrolou. Žalobkyně spatřuje nezákonnost zahájení daňové kontroly v tom, že žalovaný nepostupoval podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a nejprve ji nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení a nestanovil jí náhradní lhůtu, aby tak využil méně intenzivní zásah do sféry daňového subjektu.

[4] S tímto názorem se však krajský soud neztotožnil. Správce daně totiž podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, není povinen vždy postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, což se týká i případů, kdy disponuje poznatky nasvědčujícími předchozímu podvodnému jednání daňového subjektu či jeho snaze zmařit správné stanovení daně následným jednáním. V dané věci přitom zahájení daňové kontroly předcházelo vydání pěti zajišťovacích příkazů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec - listopad roku 2019. Z jejich podrobných odůvodnění vyplývá, že žalobkyně se v této době zapojila do řetězce obchodních korporací bez faktické ekonomické činnosti, který vykazuje typické znaky řetězce, jehož účelem je pouze krácení daně z přidané hodnoty, a to v podobě fakturování fiktivních plnění, čemuž nasvědčovala celá řada znaků a indicií typických pro podvody na dani z přidané hodnoty (například neplnění zákonné povinnosti zveřejňovat účetní závěrku, daňový subjekt je řízen jinou osobou než jednatelem, daň na začátku fakturačních řetězců nebyla odvedena do státního rozpočtu, jednotlivé obchodní korporace v řetězci neměly personální či technické zázemí pro uskutečňování zdanitelných plnění, všechny korporace měly ve veřejném rejstříku zapsán shodný předmět podnikání, někteří subdodavatelé byli hodnoceni jako nespolehliví plátcí a přestali v řetězci figurovat, nápadná podobnost a dřívější personální propojenost obchodních korporací spojených v obchodním řetězci, výběry v hotovosti z bankovního účtu, atd.). Podle závěru správce daně, který je obsažen v těchto zajišťovacích příkazech, žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých od konkrétních dodavatelů v rozporu se zákonem, neboť zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že zdanitelná plnění od těchto

pokračování

dodavatelů vůbec nebyla přijata a došlo k vědomému krácení daně z přidané hodnoty. Ani sama žalobkyně tyto závěry vyplývající ze zajišťovacích příkazů v zásahové žalobě nezpochybovala. S ohledem na důvodné podezření o spáchání podvodu na dani z přidané hodnoty nelze žalovanému vytýkat, že zahájil daňovou kontrolu a nepostupoval již podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Navíc daňová kontrola byla v dané věci zahájena v neomezeném rozsahu, zatímco výzva k podání dodatečného daňového přiznání by se vztahovala pouze k omezenému rozsahu skutečnosti vztahující se k tvrzené daňové povinnosti.

[5] Krajský soud tedy neshledal na postupu žalovaného nic nezákonného, a proto zbývající část zásahové žaloby jako nedůvodnou zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V jejím doplnění učiněném k výzvě soudu ve stanovené měsíční lhůtě stěžovatelka namítla, že krajský soud nereflektoval zrušující rozsudek ze dne 13. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2020 - 28, v němž bylo v obecné rovině k meritu věci uvedeno, že nevydal-li správce daně před zahájením daňové kontroly výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv ji měl vydat, je zahájení a pokračování v daňové kontrole bez dalšího nezákonným zásahem. Krajský soud sice připustil, že správce daně je v zásadě povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, nicméně vzápětí poukázal na poznatky svědčící o předchozím podvodném jednání daňového subjektu. V této souvislosti zmínil zajišťovací příkazy, jejichž existence však tvořila podstatu stěžejní žalobní námítky. Podle ní byly zajišťovací příkazy vydány den před zahájením daňové kontroly, avšak daňovému subjektu nebyly při tomto úkonu prezentovány a doručeny mu byly fikcí do datové schránky až o několik týdnů později. Žalovaný tedy disponoval zjištěními, z nichž dovozoval povinnost k podání dodatečného daňového přiznání, avšak je záměrně v okamžiku zahájení daňové kontroly zamlčel. Poté, co se o obsahu zajišťovacích příkazů dozvěděla, proto v žalobě důvodně namítala, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, neboť ji měl nejdříve správce daně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Závěr krajského soudu, že skutečnosti vyplývající ze zajišťovacích příkazů měly být rozporovány v zásahové žalobě, je pak nesprávný, neboť k tomu jsou určeny jiné prostředky nápravy, jako například odvolání podané podle daňového řádu.

[7] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku, jakož i vyslovení deklaratorního výroku a konstitutivních výroků, kterých se domáhala již v řízení před krajským soudem.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2020 - 28, toliko odůvodnil možnost napadení zásahu žalobou, na základě níž je předmětem soudního přezkumu skutečnost, zda měla být v daném případě vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nejedná se tedy o

závazný právní názor, kterým by Nejvyšší správní soud předběžně rozhodoval o merituu věci. Navíc podle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 61/2018 nesprávné zahájení daňové kontroly bez vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nezpochybňuje závěry správce daně učiněné v daňové kontrole, když tato skutečnost má vliv pouze na penále, které by nemělo být daňovému subjektu předsáno. V daném případě se zajišťovací příkazy týkaly pouze některých zdanitelných plnění přijatých stěžovatelkou v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, avšak daňová kontrola byla zahájena v plném rozsahu, neboť v ní správce daně prověřoval veškeré skutečnosti týkající se vykázané daňové povinnosti. Ten proto nemohl využít výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, která by se vztahovala pouze k omezenému rozsahu skutečností týkajících se tvrzené daňové povinnosti. Kromě toho lze od výzvy k podání dodatečného daňového přiznání upustit a bez dalšího zahájit daňovou kontrolu, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření správného stanovení daně, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 183/2014. Jelikož v rámci vyhledávací činnosti správce daně zjistil skutečnosti, které vedly k zajištění daně z důvodu důvodného podezření z krácení daně ze strany stěžovatelky v rámci její účasti ve fakturačním řetězci fiktivních plnění, byla tato podmínka zahájení daňové kontroly bez předchozího vydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání splněna. Zahájení daňové kontroly byl přítomen pouze zmocněnec stěžovatelky, jehož plná moc byla omezena na daňovou kontrolu, a proto mu při tomto úkonu nebylo možné doručit zajišťovací příkazy. Ty pak byly odeslány a dodány do datové schránky stěžovatelky den před zahájením daňové kontroly, takže ta se s nimi mohla seznámit již před provedením tohoto úkonu. Účinek doručení zajišťovacích příkazů do datové schránky stěžovatelky fikcí pak nastal 10 dní od dodání. Je tak nepravdivé stěžovatelčino tvrzení o doručení zajišťovacích příkazů až několik týdnů po zahájení daňové kontroly. Doručení zajišťovacích příkazů do datové schránky stěžovatelky fikcí pak nemůže jít k tíži správci daně.

[9] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka odkázala na důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., nicméně v ní neuvédla žádnou argumentaci zpochybňující zákonnost výroku I. rozsudku krajského soudu o odmítnutí zásahové žaloby ve vztahu k její části, v níž se domáhala určení, že zahájení a provádění příslušné daňové kontroly bylo nezákonné. Kasační stížnost tak byla ve skutečnosti podána jen z důvodu *tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*, který je obsažen v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[11] Stěžovatelka v kasační stížnosti považovala za nesprávný právní názor krajského soudu, podle něhož v dané věci nebyl žalovaný povinen ji před zahájením daňové kontroly

pokračování

vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu s ohledem na zjištění o její vědomé účasti na daňovém podvodu.

[12]Podle § 143 odst. 3 daňového řádu *k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu.*

[13]Podle § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[14]Ke vztahu výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a daňové kontroly se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyjádřil v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS. V něm konstatoval, že daňový řád zakotvuje „jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ Z toho plyne závěr, že pokud se „správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“

[15]Rozšířený senát však ve zmíněném usnesení taktéž dovodil, že ve výjimečných případech může správce daně za splnění podmínek § 145 odst. 2 daňového řádu výzvu nevydat a přistoupit rovnou k daňové kontrole: „Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícíchmi skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“

[16]Krajský soud tedy nepochybil, když z tohoto usnesení rozšířeného senátu vycházel, z obsahu zajišťovacích příkazů zjistil skutečnosti svědčící o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodu na dani z přidané hodnoty a na základě nich dovodil, že v dané věci žalovaný v souladu se zákonem zahájil daňovou kontrolu, aniž byl předtím povinen postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka v zásahové žalobě s těmito závěry obsaženými v zajišťovacích příkazech nikterak nepolemizovala, ačkoliv i v ní mohla zpochybnit své zapojení do daňového podvodu za účelem doložení nutnosti vydat výzvu

k podání dodatečného daňového přiznání. Místo toho jen tvrdila, že na základě zajišťovacích příkazů měl žalovaný dostatek informací o vyměření daňových povinností v nesprávné výši, a proto měl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Takový postup se však podle zmíněné judikatury neuplatňuje v případech, kdy byly v rámci vyhledávací činnosti správce daně zjištěny skutečnosti svědčící o předchozím podvodném jednání daňového subjektu, a proto v dané věci nemusela být výzva k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly vydána, i když při tomto úkonu již existovaly poznatky o pravděpodobném doměření daně v budoucnu. Rovněž tak v tomto směru není rozhodné, že při zahájení daňové kontroly nebyla stěžovatelka seznámena s obsahem zajišťovacích příkazů a že jí byly doručeny až s určitým, nejméně desetidenním odstupem, neboť tyto skutečnosti nemohly nic změnit na zjištění o možné vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, které umožnilo u ní zahájit daňovou kontrolu bez vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[17] Za této situace zahájení a provádění daňové kontroly žalovaným nepředstavuje nezákonný zásah do práv stěžovatelky. Opačný závěr přitom nebyl vysloven ve zrušujícím rozsudku ze dne 13. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2020 - 28, jak se nesprávně uvádí v kasační stížnosti. V něm se totiž Nejvyšší správní soud pouze zabýval povahou stěžovatelkou tvrzeného zásahu spočívajícího v zahájení a provádění daňové kontroly bez předchozího vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu z hlediska včasnosti zásahové žaloby (zda se jedná o zásah trvající a neukončený, nebo jednorázový), a nikoliv z hlediska zákonnosti uvedeného postupu správce daně. Nejvyšší správní soud tedy v předchozím rozsudku neposuzoval věc meritorně a nedovodil, že v ní byl žalovaný povinen vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení. Tuto otázku měl řešit následně až krajský soud v dalším řízení, což učinil a dospěl ke správnému právnímu závěru, podle něhož byl v posuzovaném případě žalovaný oprávněn zahájit a provádět daňovou kontrolu bez předchozího vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Rozsudek krajského soudu je tedy zákonný a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle ustanovení § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. února 2022

JUDr. Jiří Palla

pokračování

4 Afs 210/2021 - 36

předseda senátu