



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Daniely Menclové a Mgr. Lenky Havlíčkové ve věci

žalobkyně: **JKL Teplice s. r. o.**, IČO: 06085741,
sídlem Teplická 428, 417 23 Košťany,
zastoupená daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou,
sídlem Straky č. p. 1, 417 71 Zabušany,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou v zákonem stanovené lhůtě, se žalobkyně prostřednictvím svého zástupce domáhala, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v provádění daňové kontroly zahájené u žalobkyně dne 22. 12. 2020. Pro případ ukončení Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daňové kontroly do doby vyhlášení rozsudku v souzené věci, se žalobkyně domáhala toho, aby soud určil, že provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2017 až říjen 2018 po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) bylo nezákonným zásahem.

2. Zároveň se žalobkyně domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

3. V žalobě žalobkyně předaslala, že hledá ochranu před nezákonným pokračováním daňové kontroly po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Podotkla, že žalovaný dne 22. 12. 2020 protokolem sepsaným pod č. j. 2533817/20/2514-60561-506852 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu u DPH za zdaňovací období listopad 2017 až říjen 2018, v rozsahu komplexním. Žalobkyně zdůraznila, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 s. ř. s. K tomu odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 2 Afs 144/2004–110.
4. Žalobkyně považovala zahájení a provádění daňové kontroly žalovaným za nezákonné. Nezákonnost daňové kontroly žalobkyně spatřovala v tom, že podle žalobkyně daňová kontrola za zdaňovací období listopad 2017 byla zahájena po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť sepsání protokolu o zahájení řízení bylo toliko formálním úkonem. Žalobkyně podotkla, že nezákonnost daňové kontroly namítala v daňovém řízení prostřednictvím stížnosti ze dne 20. 5. 2021 podané na základě § 261 daňového řádu. Žalovaný tuto stížnost posoudil jako nedůvodnou, o čemž vyrozuměl žalobkyni vyrozuměním ze dne 29. 6. 2021, č. j. 1676760/21/2514-60561-304075. Žalobkyně byla přesvědčena, že kromě argumentace vztahující se ke dni zahájení daňové kontroly, tj. ke dni 22. 12. 2020 a k sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, jsou všechny další okolnosti, zmíněné žalovaným ve vyrozumění pro danou věc irelevantní, neboť tyto okolnosti nastaly až po 28. 12. 2020, tzn. po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Pro posouzení námitky žalobkyně je proto relevantní pouze to, co je zachyceno v protokolu o zahájení daňové kontroly sepsaném dne 22. 12. 2020.
5. Žalobkyně dále odkázala na znění § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a uvedla, že podle citované právní úpravy lze za kvalifikovaný úkon zahájení daňové kontroly považovat pouze takový úkon, při kterém *„správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“* Podle žalobkyně z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly sepsaného dne 22. 12. 2020 vyplývá, že žalovaný při dotčeném ústním jednání žádný kvalifikovaný úkon zahájení daňové kontroly neučinil.
6. V této souvislosti žalobkyně dále uvedla, že předložení daňových tvrzení, předložení evidencí a předložení účetního deníku žalobkyni nelze považovat za kvalifikované úkony zahájení daňové kontroly, neboť se nejedná o úkony správce daně, ale jedná se o úkony kontrolovaného daňového subjektu. Rovněž položení otázky žalovaného při zahájení daňové kontroly dne 22. 12. 2020 *„zda u daňového subjektu došlo k nějakému podání, které by mělo vliv na zahájení daňové kontroly – např. podání dodatečného přiznání k DPH za kontrolovaná zdaňovací období nebo jinému podání“* podle žalobkyně nelze považovat za

kvalifikovaný úkon zahájení daňové kontroly. Účelem citované otázky totiž není ani nemůže být cokoliv prověřovat, ale zjistit existenci tvrzení žalobkyně, ke kterým by správce daně měl při daňové kontrole (tzn. při samotném prověřování rozhodných skutečností) přihlédnout.

7. Otázky žalovaného ohledně osoby zpracovávající účetnictví žalobkyně a ohledně účetního softwaru používaného žalobkyní také nelze považovat za úkon způsobilý k tomu cokoliv prověřit, neboť smysl této otázky nelze spatřovat v ničem jiném, než ve vytvoření pravidel pro usnadnění komunikace mezi kontrolovaným daňovým subjektem a správcem daně v průběhu daňové kontroly. Přitom stejně tak jako v případě otázky zaměřené na povahu ekonomické činnosti žalobkyně i v tomto případě se jedná o otázku, která obvykle provází zahájení daňové kontroly u každého daňového subjektu.
8. Dále žalobkyně podotkla, že ani položení otázky ohledně předmětu ekonomické činnosti žalobkyně nelze považovat za kvalifikovaný úkon zahájení daňové kontroly, ale pouze za formální úkon. Nadto podle žalobkyně žalovanému z jeho úřední činnosti bylo nepochybně dobře známo, že žalobkyně provozuje hernu umístěnou ve středu města Teplice, že uskutečněná zdanitelná plnění z provozu této herny žalobkyně v daňových tvrzeních k dani z přidané hodnoty vykazuje na řádku 50, jakožto plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu. Ostatně to, že si žalovaný byl dobře vědom povahy ekonomické činnosti žalobkyně, vyplývá i z textu Vyrození, kde žalovaný uvádí, že *„[s]právce daně ze spisu daňového subjektu disponoval informacemi, že daňový subjekt provozuje činnost heren, kasin a sázkových kanceláří (z přiznání k DPH a z podané přihlášky k registraci k DPH), dále, že provozuje hostinskou činnost (viz nákupní doklady za nákup nápojů, kávy, SW dotykačka, podpachtovní smlouva o prostorách podpachtu, údaje v obchodním rejstříku) na adrese 28. října 856/27 v Teplicích v pronajatých prostorách, pronajímá si v Košťanech kancelář, kde má sídlo společnosti, má zaměstnance – servírku.“*
9. Za účelem prověření uvedeného tvrzení žalobkyně navrhla, aby soud u žalovaného prověřil existenci interního písemného podnětu k zahájení daňové kontroly, a v případě existence této písemnosti provedl důkaz touto písemností. Dále navrhla provedení důkazu správním spisem vedeným registračním oddělením žalovaného, které prověřovalo povahu ekonomické činnosti žalobkyně.
10. Žalobkyně měla za to, že rovněž otázka žalovaného, zda žalobkyně *„provozuje svoji ekonomickou činnost pomocí zaměstnanců“* nijak s předmětem daňové kontroly nesouvisela. Z hlediska prověřování povinností žalobkyně k dani z přidané hodnoty byla tato otázka bez ohledu na podanou odpověď zcela irelevantní, a proto i položení této otázky žalovaným žalobkyni nelze považovat za kvalifikovaný úkon zahájení daňové kontroly. Nadto se jedná o otázku obvyklou a formální, podobně jako v případě otázek zaměřených na povahu ekonomické činnosti a okolnosti zpracování účetnictví kontrolovaného daňového subjektu.
11. Závěrem žalobkyně konstatovala, že z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že nic nenasvědčuje tomu, že dne 22. 12. 2020 žalovaný skutečně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. Protože k zahájení daňové kontroly dne 22. 12. 2020 nedošlo, dne 28. 12. 2020 marně vypršela lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období listopad 2017. Podle žalobkyně je úkolem soudu, aby dokázal, kdy k zahájení daňové kontroly skutečně došlo, a případně která další zdaňovací období jsou tedy prekludována.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný k výzvě soudu předložil spisovou dokumentaci a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Žalovaný odkázal na znění § 87 odst. 1 daňového řádu a uvedl, že z něj vyplývá, že aby byla daňová kontrola skutečně zahájena, musí být splněny tři podmínky. Zaprvé správce daně musí učinit vůči daňovému subjektu určitý formální úkon, zadruhé při tomto úkonu vymezí předmět a rozsah daňové kontroly a za třetí správce daně začne fakticky zjišťovat daňovou povinnost nebo prověřovat okolnosti správného zjištění a stanovení daně. Žalovaný zahájil předmětnou daňovou kontrolu dne 22. 12. 2020, čímž učinil úkon vůči žalobkyni. V rámci tohoto úkonu žalovaný vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a v rámci téhož jednání začal zjišťovat daňové povinnosti a prověřovat tvrzení žalobkyně a další okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Žalovaný položil žalobkyni faktické otázky a přijal od ní evidence pro účely DPH za kontrolovaná období a sestavu účetního deníku. Žalovaný tak splnil všechny tři podmínky uvedené v § 87 odst. 1 daňového řádu.
13. Žalovaný dále podotkl, že důvodová zpráva k daňovému řádu obsahuje k okamžiku zahájení daňové kontroly širší vymezení v tomto smyslu, že součástí tohoto prověřování je i připravenost k faktickému zjišťování daňové povinnosti nebo dalších relevantních okolností v přiměřené časové návaznosti. S tím koresponduje to, že dne 8. 1. 2021 žalovaný další doklady vyžádané již při zahájení daňové kontroly od žalobkyně skutečně obdržel. Rovněž otázky položené žalobkyni během jednání dne 22. 12. 2020 se týkaly její ekonomické činnosti.
14. Ve smyslu výše uvedeného nelze podle žalovaného dospět k jinému závěru, než že daňová kontrola DPH za zdaňovací období listopad 2017 až říjen 2018 byla fakticky zahájena dne 22. 12. 2020, tj. před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Žalovaný tak měl za to, že daňová kontrola zahájena u žalobce za zdaňovací období listopad 2017 až říjen 2018 není nezákonným zásahem.
15. K vyrozumění ze dne 29. 6. 2021 žalovaný uvedl, že bylo vydáno až v průběhu daňové kontroly. Do zahájení daňové kontroly nebylo žalovanému známo, že žalobce neprovozuje hazardní hry osvobozené od daně ve smyslu § 60 zákona o DPH. Tuto zásadní informaci týkající se způsobu vedení provozu herny získal žalovaný až na základě Smlouvy o obsluze a zajištění provozu hazardních her ze dne 22. 5. 2017 a jejího dodatku č. 1 ze dne 13. 1. 2019, které žalobkyně předložila žalovanému dne 8. 1. 2021. Dále k tomu žalovaný uvedl, že žalobkyně ve svých dodatečných přiznáních k DPH uváděla ekonomickou činnost „ČINNOST HEREN, KASIN A SÁZKOVÝCH KANCELÁŘÍ“. Žalovaný výzvou ze dne 15. 5. 2021 vyzval žalobkyni mimo jiné k prokázání skutečností, tj. k prokázání, že v případě obdržených předmětných úplat postupovala v souladu se zákonem o DPH.
16. K žádosti žalobkyně o prověření existence interního písemného podnětu k zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že žádná taková písemnost neexistuje. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Žalovaný toto ustanovení zahájenou daňovou kontrolou naplnil. Současně podotkl, že daňová kontrola byla ukončena dne 8. 9. 2021 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly.
17. Závěrem žalovaný poukázal na právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2021, sp. zn. 7 Afs 241/2019, že úkony, jimiž se zahajuje daňová kontrola, nemusí být učiněny současně, nicméně na sebe musí navazovat a společně naplnit Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zákonné podmínky. Žalovaný měl za to, že v projednávané věci došlo nejen k formálnímu, ale rovněž k materiálnímu zahájení daňové kontroly.

Ústní jednání soudu

18. Při ústním jednání zástupce žalobkyně navrhl změnu petitu s tím, že navrhuje, aby bylo deklarováno, že předmětná daňová kontrola byla nezákonným zásahem. Důvodem pro změnu petitu je skutečnost, že daňová kontrola byla již ukončena. Dále uvedl, že pro projednávanou věc je zásadní, zda správce daně mohl zahájit daňovou kontrolu, bez toho aniž by daňovému subjektu zaslal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Z hlediska hmotného práva, bylo dle zástupce žalobkyně otázkou, zda žalobkyně, která provozuje hernu, splňuje podmínky pro osvobození od DPH. Zdůraznil, že žalobkyně při loterijní činnosti přijímá sázky a vyplácí výhry. Rozhodné je tedy posouzení, zda činnost žalobkyně je provozováním hazardních her. V tomto kontextu zástupce žalobkyně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 20. 5. 2020, č. j. 9 Afs 147/2018-59, ze kterého lze dovozovat, že typově obdobné subjekty jako žalobkyně nemají nárok na osvobození od DPH. Zástupce žalobkyně byl přesvědčen, že na základě tohoto rozsudku a argumentace v něm obsažené byly následně zahájeny desítky daňových kontrol. Zástupce žalobkyně dále zdůraznil, že s ohledem na změnu právního hodnocení postavení žalobkyně, neměla být u žalobkyně zahájena daňová kontrola, ale žalobkyně měla být žalovaným vyzvána k podání dodatečných daňových přiznání.
19. Současně zástupce žalobkyně poukázal na to, že v rámci daňové kontroly byla vydána výzva k prokázání skutečností, ve které nebyly formulované žádné pochybnosti ohledně skutkových tvrzení žalobkyně. Jádrem výzvy k prokázání skutečností je tvrzení správce daně, že žalobkyně měla poskytovat plnění, která měla charakter služby, neboť se podílela prostřednictvím zaměstnanců na provozování hazardních her. Zástupce žalobkyně dále podotkl, že v zahájení daňové kontroly těsně před uplynutím lhůty pro stanovení daně a v tom, že se kontrola netýkala skutkových okolností, ale výhradně právního posouzení věci, spatřuje účelovost zahájení daňové kontroly. Měl za to, že nebylo nic, co by bylo třeba prověřovat v rámci daňové kontroly.
20. Zástupce žalobkyně rovněž poukázal na to, že je zavedenou správní praxí, že správce daně vede s daňovými subjekty i neformální komunikaci nezachycenou ve správním spise. Tak tomu bylo i v daném případě. Dle zástupce žalobkyně tak bylo vyloučeno, aby správce daně neměl vědomí o tom, jakou činnost žalobkyně vykonává. Již ze samotné podstaty, že žalobkyně provozuje hernu, je nepochybný způsob jejího podnikání, neboť provoz všech heren je prakticky totožný. Zástupce žalobkyně trval na tom, že správce daně, již v době zahájení daňové kontroly znal charakter a předmět činnosti žalobkyně. Dále zástupce žalobkyně podotkl, že rozsah daňové kontroly byl vymezen jako komplexní a měla být kontrolována i hostinská činnost žalobce. Hostinská činnost, však nebyla nijak prověřována. Úmyslem správce daně bylo prověřovat pouze provozování loterijních her.
21. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání odkázal na písemné vyjádření k žalobě a trval na tom, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem. Dále poukázal na skutečnost, že v předmětné věci již bylo vydáno rozhodnutí, proti kterému žalobkyně podala odvolání s tím, aby jí byl přiznán odpočet DPH na vstupu. Tomuto odvolání správce daně vyhověl a proti rozhodnutí o odvolání další odvolání již podáno nebylo. Ve věci, tedy bylo již pravomocně rozhodnuto. Rozhodnutí o odvolání za dotčená zdaňovací období byla vydána dne 29. 11. 2021 a právní moci nabyla dne 4. 1. 2022. Pověřený pracovník žalovaného navrhoval, aby soud žalobu zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Posouzení věci soudem

22. Před vlastním meritorním projednáním žaloby soud zdůrazňuje, že žaloba byla původně koncipována jako zápůrčí, tj. jako ochrana proti trvajícimu zásahu. V takovém případě počíná lhůta k podání žaloby plynout každý den znovu, jak vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, nebo Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2019, č. j. 10 As 355/2017-101, dostupném na www.nssoud.cz. Pro projednávanou věc to znamená, že žaloba byla podána v zákonem stanovené lhůtě, a je tudíž včasná. Na tomto závěru podle názoru zdejšího soudu nemůže nic změnit fakt, že po podání žaloby, resp. před rozhodnutím soudu o žalobě došlo ke skončení daňové kontroly, a to dne 8. 9. 2021, a že ve vztahu k vlastní daňové kontrole již nejde o žalobu zápůrčí, nýbrž toliko o deklaraci její nezákonnosti.
23. Dále soud uvádí, že žalobu na ochranu před nezákonným zásahem posoudil podle části třetí hlavy druhé třetího dílu s. ř. s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se podle § 82 odst. 1 s. ř. s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; pokud soud rozhoduje pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Žalovaným je pak podle § 83 s. ř. s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl.
24. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, který tu byl v době tvrzeného zásahu (neboť jde o žalobu deklaratorní), po prostudování obsahu předložené spisové dokumentace a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
25. Před vypořádáním jednotlivých námitek soud zdůrazňuje, že je při svém rozhodování vázán tím, jak žalobkyně vymezila nezákonný zásah, proti němuž se domáhala ochrany. Žalobkyně spatřovala nezákonný zásah ze strany žalovaného výslovně a právě v tom, že žalovaný prováděl daňovou kontrolu za zdaňovací období listopad 2017 po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu.
26. Z obsahu správního spisu soudu zjistil následující podstatné skutečnosti.
27. Dne 17. 12. 2020 žalovaný telefonicky zkontaktoval jednatečku obchodní společnosti naše účetní Europe s. r. o. za účelem domluvy termínu jednání ve věci zahájení daňové kontroly u žalobkyně na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017 až říjen 2018. Jednatelka zmíněné obchodní společnosti uvedla, že se k žalovanému může dostavit nejdříve dne 22. 12. 2020. Z protokolu o ústním jednání, resp. o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 12. 2020, č. j. 2533817/20/2514-60561-506852, je zřejmé, že se zahájení daňové kontroly za žalobkyni účastnila zástupkyně žalobkyně, a to jednatečka společnosti naše účetnictví Europe s. r. o. V protokolu o zahájení daňové kontroly je jako předmět daňové kontroly uvedeno: „*daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017 až prosinec 2017, leden 2018 až říjen 2018*“ a jako rozsah daňové kontroly: „*všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezení daně za vymezená* Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zdaňovací období, tj. v komplexním rozsahu“. Na straně 2 až 3 protokolu jsou předtiskem uvedena poučení o právech a povinnostech daňových subjektů a zúčastněných osob. Z protokolu je dále zřejmé, že si žalovaný při ústním jednání podle § 86 odst. 3 a 4 daňového řádu v návaznosti na § 82 téhož zákona od žalobkyně vyžádal předložení originálních dokladů a písemností, a to evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH, písemnosti a jiné evidence či jiné důkazní prostředky, které se vztahují k DPH za předmětná zdaňovací období, výpisy z bankovních účtů a další písemnosti prokazující tvrzení daňového subjektu v přiznání k DPH za kontrolovaná období, doklady vydané za listopad 2017 až říjen 2018, tj. faktury vydané, příjmové doklady, účetní knihy, směrnou účtovou osnovu a účtový rozvrh. Zástupkyně žalobkyně žalovanému při jednání předložila výtisky přiznání k DPH za listopad a prosinec 2017 a evidence podkladů k DPH za leden až říjen 2018 a výtisk účetního deníku. Celkem se jednalo o 27 písemností. V protokolu je dále uvedeno, že žalovaný zástupkyni žalobkyně položil otázky, týkající se ekonomické činnosti žalobkyně, toho kdo zpracovával v kontrolovaném období za žalobkyni přiznání k DPH, kde jsou tyto evidence včetně originálů dokladů za předmětná období uložena, v jakém účetním programu byla evidence pro účely DPH za kontrolovaná období zpracována, zda žalobkyně provozuje ekonomickou činnost pomocí zaměstnanců, a zda došlo ze strany žalobkyně k nějakému podání, které by mělo vliv na zahájení daňové kontroly. Na straně 7 protokolu o zahájení daňové kontroly je poté uvedeno, že další žalovaným požadované doklady zástupkyně žalobkyně předloží do 8. 1. 2021.

28. Dále je součástí správního spisu protokol o ústním jednání ze dne 8. 1. 2021, č. j. 15010/21/2514-60561-50685, z něhož je zřejmé, že při tomto jednání došlo žalovaným k převzetí evidencí, dokladů a písemností od zástupkyně žalobkyně, které se vztahovaly k zahájení daňové kontroly k DPH za kontrolované zdaňovací období listopad 2017 až říjen 2018. Mimo jiné zástupkyně žalobkyně předala žalovanému podpachtovní smlouvu uzavřenou dne 22. 5. 2017 mezi společností BONVER WIN a. s. jako pachtýřem na straně jedné a žalobkyní jako podpachtýřem na straně druhé. Na základě podpachtovní smlouvy přenechala společnost BONVER WIN a. s. žalobkyni do užívání část prostoru sloužícího k podnikání, a to prostor baru, včetně jeho vnitřního vybavení. Žalobkyně byla dle bodu 1.3 této smlouvy povinna užívat předmět pachtu k provozování baru, tj. výhradně k předmětu podnikání, které má zapsané v obchodním nebo živnostenském rejstříku, a to hostinská činnost.
29. Dále zástupkyně žalobkyně předložila žalovanému dne 8. 1. 2021 Smlouvu o obsluze a zajištění provozu hazardních her uzavřenou dne 22. 5. 2017 mezi společností BONVER WIN a. s. jako provozovatelem hazardních her a žalobkyní jako obsluhovatelem hazardních her. Z bodu 1.1 a 1.2 této smlouvy vyplývá, že společnost BONVER WIN a. s. je provozovatelem herny/kasina s technickými zařízeními pro provoz technických her a/nebo hracích stolů pro živou hru (dále jen „herní zařízení“), které jsou umístěny v prvním nadzemním podlaží budovy č. p. X na adrese X (dále jen „herní prostor“) a žalobkyně se na základě této smlouvy zavázala pro provozovatele hazardních her vykonávat činnosti a služby související s provozováním herních zařízení umístěných v herním prostoru (tj. ve stejném prostoru, který společnost BONVER WIN a. s. přenechala žalobkyni do užívání na základě podpachtovní smlouvy uzavřené dne 22. 5. 2017 – pozn. soudu). V bodě 1.3 Smlouvy o obsluze a zajištění provozu hazardních her je uvedeno, že vlastní provoz herního prostoru bude zajišťovat žalobkyně vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Z bodu 4. 2. 1. a 4. 2. 3. této smlouvy poté vyplývá, že provozovatelem herních zařízení ve smyslu zákona o hazardních hrách je společnost

BONVER WIN a. s., které patří veškeré tržby z herních zařízení od okamžiku jejich vzniku, a to i v případě, že jakoukoli část tržeb bude aktuálně v souvislosti s plněním této smlouvy držet žalobkyně. Na základě vyúčtování tržeb provozovatel poté uhradí žalobkyni finanční vypořádání.

30. Součástí správního spisu je rovněž dodatek č. 1 ke smlouvě o obsluze a zajištění hazardních her ze dne 13. 1. 2019 (dále jen „dodatek č. 1 Smlouvy“), jímž došlo k nahrazení čl. 3 Smlouvy o obsluze a zajištění hazardních her uzavřené dne 22. 5. 2017, týkající se způsobu finančního vypořádání a vložení nového čl. 8 upravujícího zpracování osobních údajů.
31. Ze správního spisu je dále zřejmé, že dne 13. 5. 2021 žalovaný vyzval žalobkyni k prokázání skutečností a dne 19. 5. 2021 jí při ústním jednání vrátil evidenci, doklady a písemnosti, které žalobkyně v průběhu daňové kontroly žalovanému předložila. Téhož dne 19. 5. 2021 požádala žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření se k výzvě k prokázání skutečností a dne 20. 5. 2021 podala žalobkyně stížnost ve smyslu § 261 daňového řádu proti zahájení a provádění daňové kontroly. Rozhodnutím ze dne 24. 5. 2021 žalovaný prodloužil žalobkyni lhůtu k prokázání skutečností pro správné stanovení daně stanovenou ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 5. 2021, a to do 10. 6. 2021.
32. Součástí správního spisu je dále vyrozumění o stížnosti ze dne 29. 6. 2021, kterou žalovaný posoudil jako nedůvodnou. Ve vyrozumění žalovaný uvedl, že prošetřil postup úředních osob při jednání a dospěl k závěru, že daňová kontrola byla zahájena dne 22. 12. 2020 formálně, ale i fakticky. Ke stížným bodům žalobkyně dále konstatoval, že v přiznáních žalobkyně k DPH za kontrolovaná období žalobkyně jako svoji ekonomickou činnost uvádí činnost heren, kasin a sázkových kanceláří. Podotkl, že z registrační části spisu žalobkyně, a to především z přiznání k DPH a z podané přihlášky k registraci k DPH, disponoval informacemi, že tato provozuje činnost heren, kasin a sázkových kanceláří, dále, že provozuje hostinskou činnost v pronajatých prostorách, pronajímá si v Košťanech kancelář, kde má sídlo společnosti, má zaměstnance – servírku. Zdůraznil, že mu však nebylo známo, že žalobkyně neprovozuje hazardní hry v souladu s ustanovením § 60 zákona o DPH. Rozhodnou informací potřebnou pro posouzení, zda příjmy podléhají osvobození od daně nebo jsou jejím předmětem, žalovaný získal až na základě písemností předložených žalobkyní v rámci zahájené daňové kontroly.
33. Dne 2. 7. 2021 žalovaný sdělil žalobkyni dosavadní výsledky kontrolního zjištění, k nimž se žalobkyně dne 12. 7. 2021 písemně vyjádřila. Následně dne 8. 9. 2021 žalovaný ukončil daňovou kontrolu. Oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 8. 9. 2021 žalovaný zaslal žalobkyně společně se zprávou o daňové kontrole téhož dne a s ohledem na to, že dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že uskutečněná plnění v celkové výši 3 539 561 Kč za kontrolovaná zdaňovací období osvobodila od daně oprávněně, doměřil žalobkyni daň na výstupu.
34. Dále jsou součástí správního spisu jednotlivá řádná daňová přiznání k DPH žalobkyně za zdaňovací období listopad 2017 až říjen 2018, v nichž žalobkyně uvedla jako svou hlavní činnost „činnosti heren, kasina a sázkových kanceláří“ a uskutečněná plnění zahrnula jako zdanitelná plnění na ř. 1 řádných daňových přiznání, ze kterých přiznala daň na výstupu. Následně žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání za všechna kontrolovaná zdaňovací období, ve kterých rovněž uvedla jako svou hlavní činnost „činnosti heren, kasina a sázkových kanceláří“ a všechna uskutečněná přiznala jako uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet na ř. 50 dodatečných daňových přiznání.

35. Součástí správního spisu je dále registrační část spisu, jehož obsahem je přihláška žalobkyně k registraci k dani z přidané hodnoty ze dne 30. 9. 2017 a podklady předložené žalobkyní k této přihlášce. Žalobkyně konkrétně předložila žalovanému k přihlášce k registraci k DPH přehled svých měsíčních obrátů za období červen až září 2017, dále vyhodnocení sázkových her, provozu sázkových zařízení za období červen až září 2017, nájemní smlouvu z dne 30. 5. 2017 na pronájem kanceláře, podpachtovní smlouvu ze dne 22. 5. 2017 (tj stejnou smlouvu, jakou předložila žalobkyně žalovanému po zahájení daňové kontroly- pozn soudu). Dále žalobkyně k přihlášce k registraci k DPH připojila pracovní smlouvu na dobu neurčitou uzavřenou dne 28. 8. 2017 mezi žalobkyní jako zaměstnavatelem a K. H. jako zaměstnankyní, podle níž měla K. H. pracovat na pozici servírka. Dále žalobkyně předložila výpis ze svého bankovního účtu a daňové doklady za nákup nápojů a kávy.
36. Nejprve se soud zaměřil na argumentaci žalobkyně dovozující prekluzi daňové povinnosti a nezákonnost daňové kontroly z toho, že žalovaný před jejím zahájením nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání.
37. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platí, že *„[k] doměření 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.“* Toto ustanovení přitom uvádí, že *„[p]okud 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.“*
38. Výkladem citovaných ustanovení se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, ve kterém vyslovil, že je nutné respektovat zákonodárcem definovanou hierarchii, jejíž základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Rozšířený senát konstatoval, že *„... 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. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední ... Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.“* Rozšířený senát v citovaném usnesení uzavřel, že *„[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) 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 podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“*
39. Na tyto závěry Nejvyššího správního soudu zdejší soud plně odkazuje, nicméně má za to, že v projednávané věci nenastala situace, která by vyžadovala před zahájením daňové kontroly žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení). Žalovaný totiž podle názoru soudu neměl před zahájením daňové kontroly dostatek informací potřebných k náležité formulaci výzvy podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, publ. pod Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

č. 3398/2016 Sb. NSS, „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatkami, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří ...“.

40. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalovaný před zahájením daňové kontroly ohledně povahy ekonomické činnosti disponoval toliko informacemi vyplývajících z řádných a dodatečných daňových přiznání k DPH za kontrolovaná zdaňovací období, z nichž jednoznačně vyplývalo, že hlavní činností žalobkyně je činnost heren, kasin a sázkových kanceláří. Současně měl k dispozici informace z podkladů připojených žalobkyní k žádosti o registraci k DPH, a to především z podpachtovní smlouvy ze dne 22. 5. 2017 a z pracovní smlouvy ze dne 28. 8. 2017, z nichž je zřejmé, že žalobkyně provozuje hostinskou činnost a má zaměstnance (servírku). Z jednotlivých řádných a dodatečných daňových přiznání k DPH za kontrolovaná zdaňovací období a z podkladů předložených žalobkyní k žádosti o registraci k DPH nebylo ovšem zřejmé, že ekonomická činnost žalobkyně, resp. že žalobkyní poskytovaná plnění nelze charakterizovat jako provozování hazardních her, které je osvobozené od daně ve smyslu § 60 zákona o DPH, ale jako poskytování služeb souvisejících s provozováním hazardních her, které osvobozeny od DPH nejsou.
41. Rozhodnou informaci potřebnou pro posouzení, zda příjmy žalobkyně skutečně podléhali osvobození od DPH, tak jak tvrdila žalobkyně ve svých dodatečných daňových přiznáních podaných za kontrolovaná zdaňovací období, žalovaný tedy neměl před zahájením daňové kontroly k dispozici.
42. O skutečnosti, že žalobkyně v pronajatém herním prostoru pouze zajišťovala pro společnost BONVER WIN a. s. veškerou běžnou obsluhu herních zařízení a se sázejícími hosty herny jednala jménem této společnosti a na její účet, že herní zařízení patřila po celou dobu společnosti BONVER WIN, a. s., a pouze této společnosti náležely veškeré tržby z herních zařízení, a že sama žalobkyně neprovozovala hazardní hry, se žalovaný mohl dozvědět a dozvěděl až ze Smlouvy o obsluze a zajištění provozu hazardních her ze dne 22. 5. 2017 a jejího dodatku ze dne 13. 1. 2019, tj. z písemností, které žalovanému žalobkyně předložila až po zahájení daňové kontroly.
43. Z uvedeného je podle názoru soudu zcela zjevné, že klíčové informace potřebné pro správné stanovení daně žalovaný mohl získat, resp. získal až faktickou kontrolou písemností, které od žalobkyně obdržel až po zahájení daňové kontroly. Informace vztahující se k DPH žalobkyně za kontrolovaná zdaňovací období listopad 2017 až říjen 2018, které měl žalovaný k dispozici před zahájením daňové kontroly napadené touto žalobou, byly toliko indiciemi, které mohly sloužit k zahájení daňové kontroly u žalobkyně. Žalovaný jistě před zahájením daňové kontroly mohl mít pochybnosti o skutečné povaze ekonomické činnosti žalobkyně, když tato k přihlášce k registraci k DPH předložila listiny vztahující se k její hostinské činnosti, a následně do řádných a dodatečných přiznání k DPH uváděla jako svou hlavní ekonomickou činnost „činnost heren, kasin a sázkových kanceláří“. Stejně tak mohl pochybovat o tom, zda žalobkyně disponuje patřičnými povoleními k provozování hazardních her, a zda splňuje podmínky zákona č. 186/2006 Sb., o hazardních hrách. Nicméně soud k tomu současně poznamenává, že i provozování hazardních her žalobkyní bez příslušného povolení by bylo osvobozeno od DPH ve smyslu § 60 zákona o DPH, neboť prospěch z osvobození Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

provozování hazardních her od DPH není vázán na totožnost provozovatele hazardní hry, resp. na to, zda subjekt provozující hazardní hru disponuje příslušným povolením či nikoliv (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9 Afs 147/2017-64). Pouhá pochybnost žalovaného o legálnosti provozování hazardních her žalobkyní by tak nemohla být považována za skutečnost či důkaz nasvědčující tomu, že by žalobkyni měla být za kontrolovaná zdaňovací období doměřena daň z přidané hodnoty.

44. S ohledem na shora uvedené soud považuje v dané věci za vyloučené, aby informace získané žalovaným před zahájením daňové kontroly bez shromáždění dalších podkladů a jejich náležitého vyhodnocení v rámci daňové kontroly přímo u žalobkyně postačovaly pro formulaci výzvy podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu.
45. Žalovaný tedy dle soudu nebyl před zahájením daňové kontroly povinen žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 věty první daňového řádu. Z absence této výzvy pak nelze činit závěr o nezákonnosti daňové kontroly, resp. nezákonnosti jejího zahájení, ani závěr o tom, že zahájení daňové kontroly dne 22. 12. 2020 nemá účinky přerušení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu.
46. Dále se soud zabýval námitkou žalobkyně, že při ústním jednání dne 22. 12. 2020 nebyl žalovaným učiněn žádný úkon, na jehož základě by bylo možné dovodit zahájení daňové kontroly, z čehož poté žalobkyně dovozovala, že daňová kontrola byla zahájena po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
47. V projednávané věci není mezi stranami sporu o tom, že lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017 by bez dalšího v případě žalobkyně uplynula dne 28. 11. 2020. Spornou otázkou je ovšem, zda správce daně před uplynutím této lhůty učinil úkon, kterým byla lhůta pro stanovení daně přerušena ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, konkrétně zda zahájil řádně daňovou kontrolu. Podle uvedeného ustanovení platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
48. Zahájení daňové kontroly je upraveno v § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 tak, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
49. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemusí být úkony, jimiž se zahajuje daňová kontrola, učiněny současně, nicméně musí na sebe navazovat a společně naplnit zákonné podmínky. Jelikož § 87 odst. 1 daňového řádu reflektuje požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu k předchozí právní úpravě v zákoně o správě daní a poplatků, lze zahájení daňové kontroly rovněž posuzovat pohledem pravidel plynoucích z předchozích rozsudků Nejvyššího správního soudu, a to např. z rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]řerušení prekluzivní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

něho (...).“ Dále Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku konstatoval, že správce daně „[p]rovádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu, jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech“. Rovněž v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, publ. pod 1480/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soudu dospěl k závěru, že úkon přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, musí směřovat k vyměření daně, přičemž „[F]ormální seps protokol o zahájení daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Aps 2/2010-101, poté platí, že i „výzva k předložení dokladů je konkrétním krokem k zahájení daňové kontroly“. Uvedená, jako i další judikatura Nejvyššího správního soudu především klade důraz na to, že zahájení daňové kontroly je způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty jen tehdy, jestliže se nejedná o úkon veskrze formální. Zda se v konkrétní věci jednalo pouze o formální úkon či o řádné zahájení daňové kontroly je třeba posuzovat v kontextu celého daňového řízení. Je nutné přihlídnout i k další procesní aktivitě správce daně a daňového subjektu.

50. Protokol o zahájení daňové kontroly je jistě možné považovat za zahájení daňové kontroly, tj. za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, pokud by zejména již ze samotného protokolu byl seznatelný průběh skutečného jednání správce daně. To znamená, pokud by z protokolu o zahájení daňové kontroly bylo zřejmé, že byly učiněny při zahájení daňové kontroly i takové faktické úkony, které by bylo možné kvalifikovat jako skutečné faktické zahájení kontroly, a to např. vyžádání nebo převzetí podkladů pro kontrolu a pokud by poté následovaly další úkony správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti.
51. Při posouzení, zda došlo k účinnému zahájení daňové kontroly, je tedy podstatná zejména procesní aktivita ze strany správce daně. Pokud správce daně postupuje aktivně směrem k prověřování daňové povinnosti, je třeba považovat za den zahájení daňové kontroly již den sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž správce daně vyzve daňový subjekt k předložení účetních podkladů. Správce daně totiž zahájí daňovou kontrolu nejen formálně, ale i materiálně, jestliže začne při zahájení daňové kontroly shromažďovat podklady nezbytné pro prověření daňové povinnosti v kontrolovaném rozsahu. Za rozhodný okamžik v takovém případě naopak nelze považovat den, kdy daňový subjekt fakticky předloží požadované doklady, neboť by tak daňový subjekt mohl bránit účinnému zahájení daňové kontroly. (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 78/2007-88, ze dne 15. 12. 2010, č. j. 5 Afs 57/2010-83, ze dne 20. 4. 2016, č. j. 2 As 17/2016-36).
52. Jak jednoznačně vyplývá z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 22. 12. 2020, žalovaný v souzené věci při zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu vymezil jak kontrolované zdaňovací období, tak rozsah kontroly a bezprostředně po řádném zahájení kontroly činil konkrétní kroky směrem k dosažení účelu kontroly.
53. Již dne 22. 12. 2020 se žalovaný při zahájení daňové kontroly dotazoval zástupkyně žalobkyně na skutečnosti týkající se daňových přiznání k DPH podaných žalobkyní za zdaňovací období listopad 2017 až říjen 2018. Ačkoliv se jednalo o obecné otázky týkající se zpracování přiznání žalobkyně k DPH a ekonomické činnosti žalobkyně, tyto otázky se Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vztahovaly ke zdaňovacímu období, k jehož kontrole byla zahájena předmětná daňová kontrola.

54. Pokud žalobkyně ve vztahu k otázkám kladeným žalobkyni dne 22. 12. 2020 při zahájení daňové kontroly namítá, že účelem těchto otázek nebylo cokoliv prověřovat, že se jednalo o otázky, které obvykle provází zahájení daňové kontroly, a že na jejich základě nemohlo dojít k faktickému zahájení daňové kontroly, soud předně uvádí, že pokud by žalovaný pouze v protokolu o zahájení daňové kontroly vymezil její předmět a rozsah a položil žalobkyni obecné otázky ohledně její ekonomické činnosti a jí podaných přiznání k DPH, avšak poté by nevyvinul žádnou další procesní aktivitu směrem k obstarání si podkladů nezbytných pro prověřování daňové povinnosti žalobkyně, tj. fakticky by přerušil daňovou kontrolu a odložil její pokračování na pozdější dobu, jistě by nebylo možné dospět k závěru o tom, že daňová kontrola byla zahájena již dnem sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly. Nicméně s ohledem na níže uvedené je zřejmé, že žalovaný v projednávané věci s žalobkyní dne 22. 12. 2020 nese-psal pouze formální protokol o zahájení daňové kontroly a dále nezůstal nečinný.
55. Žalovaný totiž při zahájení daňové kontroly současně vyzval žalobkyni v souladu s § 86 odst. 3 a 4 k předložení bankovních výpisů, dokladů a účetních evidencí, aj. písemností souvisejících s předmětem daňové kontroly. Požadované doklady vymezil způsobem, o němž nejsou žádné pochybnosti. První část požadovaných podkladů žalovaný obdržel již při zahájení daňové kontroly a zbývající část po dohodě s žalobkyní dne 8. 1. 2021.
56. Žalovaný si tak již dne 22. 12. 2020 vyžádal doklady vztahující se ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím, resp. si zajistil doklady pro realizaci daňové kontroly, které následně začal přezkoumávat, což vedlo k vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 19. 5. 2021. Žalovanému totiž po porovnání žalobkyní po zahájení daňové kontroly předložených dokladů a písemností s údaji uvedenými v evidenci pro účely DPH za kontrolovaná období vznikla pochybnost, o tom, zda žalovaná ve svých dodatečných daňových přiznáních za kontrolované zdaňovací období vykazovala uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši.
57. Soud s ohledem na shora uvedené uzavírá, že žalovaný učinil již dne 22. 12. 2020 kroky směřující k faktickému prověření daně (zahájení daňové kontroly, vyžádání si podkladů pro daňovou kontrolu) po nichž následovaly další úkony žalovaného (výzva k prokázání skutečností, doměření daně). Ze správního spisu nejsou patrné žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že zahájení daňové kontroly ze strany žalovaného bylo ryze účelové a formální. V průběhu daňové kontroly nedocházelo ze strany žalovaného k bezdůvodným průtahům. Jeho jednotlivé kroky na sebe logicky navazovaly. Účelem zahájení daňové kontroly tak nebylo pouhé přerušení běhu prekluzivní lhůty.
58. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že daňová kontrola zaměřená na DPH za zdaňovací období listopad 2017 až říjen 2018 byla u žalobkyně formálně i fakticky zahájena již dne 22. 12. 2020, tudíž pro běh lhůty ke stanovení daně je podstatné právě toto datum. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že „*daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“ Daňové přiznání byla žalobkyně povinna podat v případě DPH podle § 136 odst. 4 daňového řádu vždy do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Nejdříve tedy nastala povinnost podat daňové přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2017, a to dne 27. 12. 2017, jakožto první pracovní den následující po pondělí 25. 12. 2017 (svátek), na kterou by jinak konec lhůty pro podání

daňového přiznání připadl. Lhůta pro stanovení daně by tak v případě DPH za listopad 2017 podle § 148 odst. 1 daňového řádu bez dalšího uplynula dne 28. 12. 2020, jakožto první pracovní den po neděli 27. 12. 2020. Pro úplnost soud na tomto místě dodává, že u DPH za všechna ostatní zdaňovací období, a to prosinec 2017 až říjen 2018, by tento okamžik nastal později. Zahájením daňové kontroly dne 22. 12. 2020 (tj. před uplynutím lhůty pro stanovení DPH za listopad 2017 dne 28. 12. 2020 i pro stanovení ostatních daní, jichž se daňová kontrola týkala) tak došlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení všech těchto daní a od 22. 12. 2020 začala pro DPH za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období plynout nová tříletá lhůta pro stanovení daně, jejíž konec by bez dalšího připadl na 22. 12. 2023.

59. Pro úplnost soud uvádí, že neprováděl důkaz registrační části daňového spisu, neboť zástupce žalobkyně při ústním jednání uvedl, že netrvá na provedení tohoto důkazu, jelikož byl při jednání proveden referát z obsahu správního spisu, a to i z jeho registrační části.
60. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že se žalovaný nedopustil tvrzeného nezákonného zásahu, neboť zahájením daňové kontroly došlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně a předmětem daňové kontroly toliko byly výhradně takové daňové povinnosti, u nichž dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Soud tedy žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 20. dubna 2022

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu