



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **LENUNG a.s.**, IČO 28209699
sídlem Politických vězňů 934/15, Praha 1 - Nové Město
zastoupená advokátem JUDr. Vladimírem Kubátem,
se sídlem Radlická 1031/42, Praha 5

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**
se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice,

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím v zahájení a vedení daňové kontroly na základě Oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 1. 2022, č.j. 59785/22/2212-60563-307392,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí žaloby

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 2. 5. 2022 se žalobkyně domáhá určení nezákonnosti zásahu žalovaného, který jako trvající zásah má spočívat v zahájení a vedení daňové kontroly na základě Oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 1. 2022, č.j. 59785/22/2212-60563-307392 (dále též „Oznámení“).
2. Žalobkyně v úvodu žaloby cituje z judikatury soudů v daňových věcech, z níž dovozuje přípustnost zásahové žaloby směřující proti nezákonně zahájené daňové kontrole, která je daňovými orgány vedena svévolným či šikanózním způsobem.
3. Šikanózní postup žalovaného je dle žalobkyně dán zjevnou nepříslušností správce daně, který daňovou kontrolu provádí bez zákonného důvodu, namísto místně příslušného správce daně, kterým je dle rejstříkového sídla žalobkyně Finanční úřad pro Hlavní město Prahu, územní pracoviště Praha 1.
4. Nezákonnost naříkaného postupu správce daně je dále dle žalobkyně založena odmítnutím sdělení důvodu zahájení daňové kontroly. K tomu žalobkyně cituje z komentářové literatury k § 87 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z níž vyplývá, že u kontrol vykazujících znaky šikanóznosti je za účelem zamezení svévole nutno trvat na sdělení důvodů kontroly. Správce daně k písemné žádosti žalobkyně ze dne 18. 2. 2022, o sdělení důvodů zahájení daňové kontroly vymezené Oznámením, přípisem ze dne 2. 3. 2022, č.j. 400777/22/2212-60563-307392 uvedl, že důvody zahájení daňové kontroly nesdělí.
5. Namítáno je dále překročení rozsahu zahájené daňové kontroly, neboť správce daně požaduje předložit takový rozsah podkladů, který zjevně překračuje a neodpovídá vymezenému rozsahu kontroly. K tomu žalobkyně cituje z konkrétních rozhodnutí správních soudů, z nichž dovozuje nezákonnost a šikanóznost postupu žalovaného, který po žalobkyni požaduje předložit nikoliv podklady nezbytné či důvodné vzhledem k rozsahu kontroly. K tomu žalobkyně odkazuje na Výzvu žalovaného k prokázání skutečností ze dne 4. 4. 2022, č.j. 781560/22/2212/60563-307392.
6. Další žalobní námitkou žalobkyně namítá prekluzi možnosti zahájení daňové kontroly na DPH za měsíc prosinec 2018, jakož i prekluzi možnosti doměření daně za toto období. V této souvislosti žalobkyně uvádí, že dne 20. 1. 2022 jí bylo doručeno Oznámení, kterým jí současně byla stanovena patnáctidenní lhůta ke splnění a doložení žalovaným požadovaných podkladů a informací. Tato lhůta však přesahovala lhůtu, ve které je dle zákona možné zahájit a provést daňovou kontrolu na DPH za měsíc prosinec 2018, když tato lhůta uplynula nejpozději dne 26. 1. 2022. Daňová kontrola je totiž dle ustálené judikatury a praxe zahájena okamžikem, kdy správce daně prověřování a zkoumání předložených listin, písemností a informací a kdy tak může nejpozději učinit. Žalovaný bez bližšího odůvodnění žalobkyni sdělil, že k prekluzi nedošlo.

7. Pod bodem V. žaloby je dále žalobkyní konstatováno, že správce daně u ní vede ke dni nynějšího Oznámení další dosud neskončenou daňovou kontrolu zahájenou dne 1. 11. 2019, jejímž předmětem je DPH za bezprostředně předcházející zdaňovací období září až prosinec 2017 a leden až říjen 2018 ve vztahu ke konkrétním dodavatelům žalobkyně. Žalovaný tak dle žalobkyně nadužívá řízení o daňové kontrole za účelem tzv. „rybaření“ či „velrybaření“ a snaží se tak za každou cenu zjistit cokoli použitelného proti žalobkyni a doměření daně vůči ní, ačkoli sám nedisponuje dostatečnými zákonnými podklady. Z tohoto důvodu správce daně dle žalobkyně zahajuje v jejím případě opakovaně daňové kontroly.
8. Součástí tohoto žalobního bodu je dále námitka absence výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání žalobkyní před zahájením daňové kontroly. Žalovaný tuto možnost v rozporu se zákonem žalobkyni neposkytl, což je dle jejího názoru další důkaz šikanózního a nezákonného postupu žalovaného vůči žalobkyni.
9. Na základě všech výše uvedených důvodů je proto žalobou navrhováno určit, že Oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 1. 2022, č.j. 59785/22/2212-60563-307392 je dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) nezákonným zásahem. Dále je navrhováno uložit žalovanému nepokračovat a neopakovat jednání, která jsou nezákonným zásahem do práv žalobkyně a napravit stav před nezákonným zásahem, tj. ukončit daňovou kontrolu zahájenou Oznámením.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

10. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. K jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující: (a) Finanční úřad pro Jihočeský kraj je v dané věci místně příslušný dle § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“). Účelem rozšíření územní působnosti jednotlivých finančních úřadů je zvýšení efektivity a akceschopnosti finanční správy a rovněž možnost koncentrovat daňová řízení, která spolu věcně souvisí, u jednoho finančního úřadu. K tomu žalovaný cituje z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č.j. 10 Afs 269/2017-34, v němž kasační soud konstatoval, že daňovou kontrolu může na základě výše uvedených ustanovení zákona o Finanční správě zahájit kterýkoli finanční úřad.
11. K namítanému (b) nesdělení důvodů zahájení daňové kontroly žalovaný konstatoval, že žalobkyně v této souvislosti cituje odlišné stanovisko bývalého soudce Ústavního soudu Pavla Holländera, který uvedl, že u daňových kontrol vykazujících znak šikanóznosti musí být sděleny důvody této kontroly. Naproti tomu Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11 dospěl k závěru, že za porušení principů proporcionality a minimalizace zásahů nelze považovat postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost. Z toho žalovaný dovodil, že správce daně je oprávněn daňové povinnosti daňových subjektů prověřovat namátkově a není tedy povinen při zahájení daňové kontroly sdělovat daňovému subjektu důvody svého postupu. Daňová kontrola ve věci nyní projednávané navíc dle žalovaného znaky

šikanóznosti, blíže vymezené jak ve shora zmiňovaném odlišném stanovisku, tak v komentářové literatuře, nevykazuje. Z obsahových náležitostí oznámení o zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu navíc plyne, že toto oznámení neobsahuje odůvodnění, jeho povinnými náležitostmi jsou pouze vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly.

12. Žalovaný neshledal důvodnou ani námitku (c) překročení rozsahu zahájené daňové kontroly. Žalobkyně citovaná judikatura není pro projednávanou věc relevantní, neboť jde o řízení, jejichž předmětem byla buďto daňová kontrola dokončovaná po změně místní příslušnosti dle § 87 odst. 1 daňového řádu nebo postup správce daně k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 téhož zákona. Postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu přitom nelze dle žalovaného zaměňovat. Rozsah daňové kontroly stanovuje správce daně, který jej může v průběhu daňové kontroly měnit. Ve věci žalobkyně byla správcem daně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období prosinec 2018 a leden až prosinec 2019 v rozsahu prověření nároku na odpočet daně vykázaný u přijatých plnění od plátce PJ market bohemia s. r. o. Veškeré doklady, jež správce daně vymezil v Oznámení a požadoval je po žalobkyni předložit, se pohybují ve vymezeném rozsahu daňové kontroly.
13. Rovněž dle žalovaného (d) nedošlo ani k prekluzi možnosti zahájení daňové kontroly a případného doměření daně v rámci kontrolovaného období měsíce prosince 2018. Pokud před uplynutím lhůty pro stanovení daně byla zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon správcem daně učiněn. V projednávané věci byla daňová kontrola zahájena doručením Oznámení žalobkyni dne 20. 1. 2022. Pokud by správce daně daňovou kontrolu nezahájil, uplynula by lhůta pro stanovení DPH za měsíc prosinec 2018 dne 25. 1. 2022. Daňová kontrola však byla zahájena před uplynutím této lhůty a k prekluzi práva stanovit daň tudíž nedošlo. Z judikatury správních soudů vyplývá, že je při zahájení daňové kontroly třeba klást důraz na tzv. materiální aspekt – okamžik zjišťování daňové povinnosti a prověřování tvrzení daňového subjektu. Faktickou kontrolní činnost lze přitom zahájit jak fyzicky u daňového subjektu, tak korespondenčně (vyžádáním účetních záznamů či jiných informací). K tomu žalovaný cituje z rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2021, č.j. 62 A 52/2021-70, kde ve skutkově obdobné věci byl rovněž kladen důraz na materiální zahájení daňové kontroly, ke které došlo právě doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, které obsahovalo konkrétní požadavky na předložení důkazních prostředků.
14. Žalovaný se dále neztotožnil s tvrzením žalobkyně o (e) šikanóznosti řešené daňové kontroly, již předchází dosud neskončená daňová kontrola období bezprostředně předcházejícího období nyní kontrolovanému. Tvrzení žalobkyně o opakované daňové kontrole není dle žalovaného pravdivé, neboť předmětem nynější kontroly je doposud nekontrolované období.
15. Nezákonný pak dle žalovaného nebyl ani (f) postup, kdy žalobkyně před zahájením daňové kontroly nebyla dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvána k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalovaný s odkazem na důvodovou zprávu k novele daňového řádu (zákon č. 283/2020 Sb.) uvedl, že povinnost k výzvě k podání dodatečného daňového

tvrzení před zahájením daňové kontroly není absolutní. V projednávané věci nastala judikaturou předvídaná situace, v rámci které správce daně není k výzvě povinen. Jednalo se o případ, kdy existovaly obavy, že samotné zpravení žalobkyně o tom, jakými informacemi žalovaný ve vztahu k žalobkyni disponuje, mohly vést ke zmaření cíle správy daní (k tomu žalovaný blíže odkázal na písemnost ze dne 14. 1. 2022, č.j. 23443/22/2212-60563-307392, která je součástí vyhledávací části spisu). Pro úplnost žalovaný s odkazem na § 87 odst. 4 daňového řádu připomněl, že tato námitka by sama o sobě neměla vliv na účinnost/zákonnost zahájení a vedení daňové kontroly.

III. Replika žalobkyně

16. K vyjádření žalovaného stran namítané místní nepřislušnosti správce daně žalobkyně uvedla, že nezpochybňuje právo a možnost provádění daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně, avšak takový postup by měl být dle jejího názoru správcem daně zdůvodněn, neboť při takovém postupu lze pochybovat o dodržení zásady rovnosti (legitimního očekávání) daňových subjektů a zásady hospodárnosti vůči ostatním osobám zúčastněným na správě daní.
17. K námitce nesdělení důvodů zahájení daňové kontroly žalobkyně dále citovala z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008 sp. zn. I. ÚS 1835/07 a v návaznosti na něj konstatovala, že postup žalovaného vykazuje znaky svévole, když žalovaný byl v projednávané věci povinen žalobkyni sdělit důvody zahájení daňové kontroly. Správce daně byl povinen dodržet zákonný rámec svého postupu, včetně šetření ústavně garantovaných práv žalobkyně. Pro úplnost žalobkyně poukázala na zásadu zákazu libovůle a na povinnost správce daně činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje.
18. Pod bodem C) repliky žalobkyně oproti žalovanému opětovně shledala a odůvodnila vhodnost a přiléhavost v žalobě uváděných rozhodnutí správních soudů. Následně pak uvedla výčet písemností vyžadovaných žalovaným pro účely daňové kontroly, u nichž shledala nerelevantnost ve vztahu k této kontrole.
19. Žalobkyně dále s odkazem na náleze Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008 sp. zn. I. ÚS 1835/07 konstatovala, že daňová kontrola zahájená 5 dnů před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně, je šikanózní a ryze formální.
20. Žalobkyně rovněž setrvala na závěru, že v projednávané věci měl správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, neboť nebyly dány konkrétní důvody nevhodnosti, či specifika dané situace ospravedlňující zahájení daňové kontroly před učiněním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. V této souvislosti žalobkyně dovozuje, že výzva nebyla zaslána z důvodů pětidenní prekluzivní doby pro stanovení daně.

IV. Právní názor soudu

21. Krajský soud se dále zabýval žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 51 s. ř. s.

22. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu vymezuje § 82 s. ř. s., z něhož vyplývá, že ten, „kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen ‚zásah‘) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.“
23. Při posuzování důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu lze vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č.j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS, který deklaruje, že ochrana „podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (‚zásahem‘ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž ‚zásah‘ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brozit opakovaní ‚zásahu‘ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ S účinností novely soudního řádu správního č. 303/2011 Sb. a zavedením možnosti správních soudů rozhodovat také o již skončeném zásahu tzv. akademickým výrokem se 6. podmínka stala obsolentní.
24. Pokud jde o přípustnost žaloby proti nezákonnosti vedení daňové kontroly, pak je třeba v této otázce vycházet z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č.j. [2 Afs 144/2004-110](#), podle kterého zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle [§ 82](#) a násl. s. ř. s. Zároveň platí, že nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně realizovaný v průběhu daňové kontroly zpravidla nezakládá nezákonnost takové kontroly jako celku (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č.j. [6 Afs 46/2014-39](#), ze dne 14. 8. 2014, č.j. [10 Afs 28/2014-51](#), či ze dne 12. 9. 2018, č.j. [1 Afs 79/2018-29](#), č. [3807/2018 Sb. NSS](#)).
25. Rozhodující otázkou v nyní posuzovaném případě je, zda postup žalovaného při zahájení a provádění daňové kontroly nebyl svévolný a šikanózní (zjevně bezdůvodný, značně zatěžující či citelně zasahující) a zda se tedy ze strany žalovaného nejednalo o nezákonný zásah.
26. Žalobkyně v první řadě šikanózní postup správce daně shledala pro jeho místní nepříslušnost s tím, že tato skutečnost může znamenat zpochybnění zásady rovnosti (legitimního očekávání) a rovněž porušení zásady hospodárnosti řízení, když takový postup nákladově zatěžuje osoby zúčastněné na správě daní i správce daně.
27. Jak plyne z dikce § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě, finanční kontrolu u daňového subjektu může v rámci vybrané působnosti provádět kterýkoliv finanční úřad. Žalovaný tak nejednal v rozporu se zákonem, pokud prováděl daňovou kontrolu žalobkyně, ačkoli ta má rejstříkové sídlo v Praze. Takový postup tudíž nelze označit za nezákonný a žalovaného nelze v projednávané věci shledat místně nepříslušným, jak nesprávně uvádí žalobkyně.

28. Žalobkyně v replice dále uvedla, že dotčená žalobní námitka míří na nedodržení zásady rovnosti (ve shodných případech postupuje správce daně u různých daňových subjektů rozdílně). Taková námitka, blíže osvětlená až replikou, je zcela obecná a nelze z ní dovodit jakýkoli zásah správce daně, natož citelný, do veřejných subjektivních práv žalobkyně. Žalobkyně nijak netvrdí, jak konkrétně by měla skutečnost, že je daňové řízení vedeno Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, nikoli Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, zasahovat do jejích práv, resp. v jakých jiných shodných případech správce daně postupoval jinak a nebyla tak dodržena zásada rovnosti.
29. Totožný závěr lze učinit i v případě namítaného porušení zásady hospodárnosti. Žalobkyně nijak netvrdí, jak byla zásada hospodárnosti řízení porušena ve vztahu k ní a současně není nadána právem brojit proti zásahu do veřejných subjektivních práv jiných subjektů (ostatních osob zúčastněných na správě daní – např. svědků či samotného správce daně).
30. Namítaná šikanóznost postupu správce daně pro jeho místní nepříslušnost implikující porušení zásady rovnosti a hospodárnosti řízení proto nebyla shledána důvodnou.
31. Žalobou je dále namítána svévolnost daňové kontroly pro nesdělení důvodů jejího zahájení. K tomu žalobkyně v žalobě nejprve odkazuje na odlišné stanovisko bývalého soudce Ústavního soudu P.H. k nálezu sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11 a v replice k vyjádření žalovaného pak na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, z nichž dovozuje, že žalovaný byl v projednávané věci povinen žalobkyni sdělit důvody zahájení daňového řízení.
32. Otázka týkající se povinnosti správce daně seznámit daňový subjekt s konkrétními důvody vedoucími k zahájení daňové kontroly byla Ústavním soudem řešena opakovaně. Nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, o který žalobkyně mj. opírá svou argumentaci, bylo zrušeno rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které dle Ústavního soudu aprobovalo neústavním způsobem (šikanózní daňovou kontrolou) stanovenou daňovou povinností. Ústavní soud konstatoval, že pokud má *„daňová kontrola být skutečně úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití.* Dále rozvedl, že je nutné trvat na požadavku, aby daňová kontrola, omezující či narušující autonomní sféru jednotlivce, měla jasný a předem seznatelný konkrétní důvod a nemůže být zdůvodněna pouze obecně formulovaným zájmem státu na správě daní.
33. Proti uvedenému názoru se vymezil II. senát Ústavního soudu, kterému dalo následně za pravdu plénium Ústavního soudu v nálezu sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011. Plénium dospělo k závěru, že legitimním cílem daňové kontroly je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní, omezení osobní sféry daňového subjektu je třeba v souladu s principem přiměřenosti posuzovat v každém konkrétním případě, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně, kterým však není takový postup, při němž při zahájení či v průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.

34. Jestliže plénum Ústavního soudu ve shodě s Nejvyšším správním soudem (rozhodnutí ze dne 3. 12. 2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52) dospělo k závěru, že podstatným, nikoli protiústavním, znakem daňové kontroly je možnost jejího namátkového provedení za situace, kdy kontrolující osoba nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti, pak nelze shledat svévolným postup žalovaného, který žalobkyni v rámci zahájení daňové kontroly nesdělil konkrétní důvody k tomuto zahájení vedoucí. Takové konkrétní důvody totiž nemusely být při zahájení daňové kontroly vůbec dány.
35. Odlišné stanovisko soudce P.H., o něž žaloba rovněž opírá svou argumentaci, a které se navíc zabývá zejména mírou srovnatelnosti (odlišnosti) názorů I. a II. senátu, nemá právní účinky ani vliv na výše uvedené závěry přijaté plénem Ústavního soudu.
36. Krajský soud se neztotožnil ani s namítaným překročením rozsahu zahájené daňové kontroly. Žalobkyně s odkazem na konkrétní judikaturu správních soudů dovozuje šikanóznost postupu žalovaného z rozsahu a charakteru dokumentů, jež si správce daně v souvislosti se zahájenou daňovou kontrolou vyžádal.
37. Z Oznámení vyplývá, že předmětem daňové kontroly je DPH za měsíc prosinec 2018 a měsíce leden až prosinec roku 2019, kontrola má být prováděna v rozsahu prověření nároku žalobkyně na odpočet daně u vykázaných přijatých zdanitelných plnění od plátce spol. PJ market bohemia s.r.o. Pochybnosti vznikly správci daně ohledně toho, zda daňové doklady, na jejichž základě žalobkyně uplatila odpočet, vystavila spol. PJ market bohemia s.r.o., dále ohledně toho, co bylo předmětem přijatých zdanitelných plnění, zda tato zdanitelná plnění byla od deklarovaného plátce fakticky přijata, v jakém rozsahu a jakým způsobem byla použita pro ekonomickou činnost žalobkyně. Z obsahu daňového spisu, konkrétně z jeho vyhledávací části, vyplývá, že se mělo jednat o činnost reklamní a analytickou, jež měla spol. PJ market bohemia s.r.o. vykonávat pro žalobkyni. V obecné rovině lze uvést, že správce daně má informace o nadstandardních okolnostech dodavatelského vztahu mezi žalobkyní a spol. PJ market bohemia s.r.o., které by mohly nasvědčovat možnému zapojení žalobkyně do okruhu transakcí zatížených podvodem na DPH.
38. Předmětným Oznámením, a následně též Výzvou k prokázání skutečností ze dne 4. 4. 2022, je žalobkyně vyzývána k předložení: evidence pro účely DPH vedené dle § 100 odst. 1 až 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, daňových dokladů za přijatelná zdanitelná plnění od spol. PJ bohemia market s.r.o., na základě kterých byl nárokován žalobkyní odpočet v rozhodném období, evidenci majetku používaného k ekonomické činnosti, účetní knihy dle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, smlouvy, objednávky, předávací protokoly, dodací listy a další písemnosti týkající se transakcí se spol. PJ bohemia market s.r.o., dále smlouvy leasingové, nájemní, zprostředkovatelské a doklady o úhradách daňových dokladů přijatých od spol. PJ bohemia market s.r.o., příp. další důkazní prostředky osvědčující správnost uplatněného odpočtu.

39. Žalobkyně ve vztahu ke správcem daně vyžadovaným smlouvám leasingovým, nájemním a zprostředkovatelským a dále ve vztahu k požadované evidenci jejího majetku namítá šikanózní postup správce daně, když tento požadavek dle žalobkyně neodpovídá vymezenému rozsahu kontroly a tento zjevně překračuje.
40. Jak vyplývá z žalobou citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č.j. 6 Afs 46/2014 – 39, za nezákonné lze považovat pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují.
41. V projednávané věci správce daně prověřoval předmět zdanitelných plnění, které žalobkyně měla od spol. PJ bohemia market s.r.o. přijmout, fakticitu přijetí takového plnění, jeho rozsah a rovněž to, jakým způsobem takové plnění žalobkyně využila pro svou ekonomickou činnost. Za tímto účelem si proto vyžádala všechny v oznámení popsané podklady, které dle krajského soudu mohou v celém rozsahu důvodně sloužit k prokázání oprávněnosti žalobkyní uplatněného odpočtu. Za situace, kdy správce daně měl pochybnosti o samotném předmětu žalobkyní přijatých plnění i o fakticitě takto přijatých plnění, je pochopitelné, že významu těchto pochybností odpovídal též požadovaný objem podkladů osvědčujících toto plnění.
42. Pokud jde konkrétně o žalobou uváděnou evidenci majetku žalobkyně používaného k její ekonomické činnosti, pak právě z tohoto podkladu je správce daně schopen spolehlivě dovodit, zda plnění přijatá od spol. PJ bohemia market s.r.o. v podobě např. analýz či reklamních předmětů skutečně slouží k ekonomické činnosti žalobkyně či nikoli. Uvedenou skutečnost pak lze nepochybně ověřit i z předložených leasingových, nájemních či zprostředkovatelských smluv žalobkyně, které mohou implicitně osvědčit další využití dotčených plnění žalobkyní – např. nájem či nákup reklamních ploch (nájemní/leasingová smlouva) či distribuci reklamních letáků (zprostředkovatelská smlouva).
43. Žalobkyně následně v replice k vyjádření žalovaného konkrétně zpochybňuje též další správcem daně vyžadované podklady, u nichž uvádí, že z části nejsou pro prověřované plnění relevantní. Tato námitka v replice nově vznesená též v souvislosti s dalšími vyžadovanými podklady však neobsahuje žádné konkrétní skutečnosti nasvědčující nezákonnosti postupu správce daně. Krajský soud ve vztahu k požadavku správce daně na předložení dalších podkladů neshledal nepřiměřenost a šikanóznost takového požadavku, když veškeré takto vyžádané podklady jsou relevantní pro zhodnocení oprávněnosti žalobkyní uplatněného odpočtu.
44. S ohledem na rozsah pochybností správce daně proto nelze konstatovat, že by objem jím požadovaných podkladů byl nepřiměřený a nesměřoval by k prokázání či vyvrácení těchto pochybností. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že důvodnost zásahu ze strany daňového orgánu je nutno dovozovat zejména s ohledem na jeho intenzitu, ta však v projednávaném případě absentuje, neboť rozsah vyžadovaných podkladů zcela odpovídá významu pochybností správce daně a je způsobilý tyto pochybnosti eventuálně vyvrátit.

45. Důvodnou nebyla shledána též namítaná prekluze možnosti zahájení daňové kontroly za zdaňovací období měsíce prosince 2018. Žalobkyně tvrdí, že k prekluzi zákonné lhůty pro zahájení daňové kontroly došlo v průběhu patnáctidenní lhůty stanovené správcem daně žalobkyni pro předložení požadovaných podkladů. Takový výklad je ovšem zcela nesprávný. Jak plyne z § 148 odst. 1 daňového řádu, daň nelze stanovit po uplynutí tříleté lhůty pro její stanovení. Podle odst. 3 téhož zákonného ustanovení platí, že pokud byla daňová kontrola zahájena před uplynutím této lhůty, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o jejím zahájení, které vymezuje její předmět a rozsah. Podle odst. 2 tohoto zákonného ustanovení správce daně spolu se zahájením daňové kontroly nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení začne zjišťovat daňové tvrzení daňového subjektu nebo začne prověřovat tvrzení daňového subjektu či jiné skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně. Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, úkonem relevantním pro přerušování běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně, je pouze faktický úkon daňové kontroly, nikoli formální úkon v podobě např. formálního sepsu protokolu (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č.j. 8 Afs 7/2005 – 96).
46. V projednávané věci došlo k přerušování běhu prekluzivní lhůty doručením oznámení o zahájení daňové kontroly žalobkyni dne 20. 1. 2022, kterým byla žalobkyně aktivně vyzvána k předložení dokumentů relevantních k prověření jejího daňového tvrzení. Jednalo se o úkon související se s prověřováním tvrzení daňového subjektu. Takto formulovaná výzva správce daně představuje faktický úkon vedoucí k přerušování lhůty, jak ostatně aproboval též Ústavní soud v žalobkyni citovaném nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.
47. K citaci zmiňovaného nálezu v replice žalobkyně krajský soud doplňuje, že žalobkyně závěry tohoto nálezu vykládá účelově, pokud tvrdí, že každá daňová kontrola zahájená 5 či 10 dní před koncem prekluzivní lhůty pro stanovení daně je šikanózní. Ústavní soud nezákonnost takto zahájené daňové kontroly vázal na formální zahájení daňové kontroly, tedy na situace, kdy správce daně několik dní před uplynutím prekluzivní lhůty pouze vydá formální oznámení o zahájení daňové kontroly, aniž by činil jakékoli faktické úkony a současně nemá žádné podezření o zkrácení daňové povinnosti a daňový subjekt není o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven. V projednávané věci se ovšem nejednalo toliko o úkon formální a závěry týkající se povinnosti správce daně vyrozumět daňový subjekt o důvodech zahájení daňové kontroly byly plenárním nálezem Ústavního soudu překonány (viz bod 32 tohoto rozsudku – nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011).
48. V projednávané věci tak došlo k přerušování prekluzivní lhůty pro stanovení daně (jinak ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce prosince 2018 uplynuvší dne 25. 1. 2022) doručením oznámení o zahájení daňové kontroly žalobkyni dne 20. 1. 2022, neboť tímto úkonem, kterým správce daně žalobkyni aktivně vyzýval k předložení

konkrétních podkladů za účelem ověření jejího daňového tvrzení, byla daňová kontrola materiálně zahájena.

49. Žalobkyně jako další důvod šikanóznosti daňové kontroly označuje skutečnost, že správce daně dosud neskončil daňovou kontrolu bezprostředně předcházejícího období. Uvádí, že tímto postupem správce daně nadužívá daňovou kontrolu k „rybaření“ či „velrybaření“ a za každou cenu se snaží najít cokoli, co by mohl použít k doměření daně žalobkyni.
50. Jak plyne z odlišného stanoviska bývalého ústavního soudce Pavla Holländera k nálezu sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011, šikanózní či svévolnou daňovou kontrolou bude kupř. kontrola vykonávaná opakovaně za stejné zdaňovací období bez danosti nových skutečností či důvodů, resp. v případě jejího provádění ve dnech státních svátků, kupř. Vánoc či Velikonoc.
51. V případě žalobkyně je daňová kontrola daně z přidané hodnoty vykonávána za bezprostředně předcházející zdaňovací období (září až prosinec 2017 a leden až říjen 2018), a to ve vztahu k jiným dodavatelům žalobkyně, než je tomu v daňové kontrole nyní řešené. Taková daňová kontrola nemůže být považována za nezákonnou (šikanózní), nejedná se o kontrolu totožných zdaňovacích období bez znalosti nových skutečností ze strany správce daně a tato daňová kontrola není vykonávána ve dnech státních svátků či za jiných atypických podmínek vyvolávajících pochybnosti o její legitimitě. Žalobkyně v této souvislosti ani žádnou srozumitelně namítanou skutečnost odůvodňující šikanóznost daňové kontroly nepřináší, když pouze poukazuje na jakési „rybaření“ či „velrybaření“. Ze zjištění, že správce daně provádí daňovou kontrolu několika zdaňovacích období, nelze rozumně dovozovat jeho snahu „za každou cenu na žalobkyni něco najít a doměřit jí daň“. Uvedená námitka žalobkyně se krajskému soudu jeví jako účelová, vedená snahou jakkoli zpochybnit postup správce daně.
52. Poslední žalobní námitkou je šikanóznost daňové kontroly dovozována z absence výzvy daňového subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly.
53. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně může daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena.
54. K povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55 (publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS), kde uvedl, 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 nebo z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by určitá daň měla být doměřena, je zásadně povinen o tom daňový subjekt zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.

55. Povinnost vyzvat daňový subjekt ve smyslu § 145 odst. 2 věty první daňového řádu však není absolutní, když mohou nastat situace, kdy by zpravení daňového subjektu správcem daně ohledně skutečností, jež jej vedou k závěru o doměření daně, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní. V takovém případě je výjimečně možné od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a přejít k zahájení daňové kontroly bez dalšího. Do popředí se totiž za takové situace dostává zájem na správném stanovení daně, a to i za cenu zákonného zásahu do práv daňového subjektu, jež představuje např. postup správce daně spočívající v provádění daňové kontroly. Jak plyne z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č.j. 9 Afs 237/2018-50, bude se jednat zejména o situace, kdy správce daně bude disponovat poznatky ukazujícími 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 zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.
56. Jak již krajský soud uvedl shora, z obsahu daňového spisu vyplývá, že správce daně disponuje informacemi o nadstandardních transakcích mezi žalobkyní a spol. PJ market bohemia s.r.o., u níž lze předpokládat její účelové založení z důvodu daňové optimalizace jiných daňových subjektů. Uvedené transakce pak mohou vést k závěru o možné účasti žalobkyně na okruhu transakcí zatížených podvodem na DPH.
57. Na základě informací vyplývajících zejména z vyhledávací části daňového spisu má krajský soud za prokázané, že v případě žalobkyně byla naplněna výjimka z jinak stanovené povinnosti správce daně před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť správce daně prokazatelně disponoval poznatky o možném podvodném jednání žalobkyně. Z tohoto důvodu nelze považovat postup správce daně, který žalobkyni nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení, za nezákonný. S ohledem na charakter vztahu žalobkyně se spol. PJ bohemia market s.r.o., jehož zřejmě jediným cílem byla optimalizace jejich daňových povinností, lze mít navíc důvodné obavy, že by zpravení žalobkyně o obsahu informací, jimiž správce daně disponoval, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní.
58. Závěrem krajský soud koriguje tvrzení žalovaného, dle něhož namítaná absence výzvy podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu nemá vliv na zákonnost daňové kontroly, když jejím jediným důsledkem je zánik oprávnění správce daně ke stanovení penále. Jak plyne z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č.j. 2 Afs 209/2014-23: *„Pakliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu.“*
59. Z uvedeného je zřejmé, že absenci výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu lze tolerovat pouze v případě, kdy jsou splněny shora popsání podmínky výjimky z této povinnosti. Pokud však by žádné takové skutečnosti vedoucí ke zmaření cíle správy daní dány nebyly, správce daně by byl

povinen daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení vyzvat, v opačném případě by následně zahájená daňová kontrola byla nezákonnou, což však není projednávaný případ.

V. Závěr a náklady řízení

60. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 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). Případně-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.

České Budějovice dne 22. června 2022

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu

