



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **ZD Výčapy, družstvo**, Výčapy 189, zastoupen advokátkou Mgr. Veronikou Ščukovou, Bráfova tř. 764/50, Třebíč, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**, Tolstého 1455/2, Jihlava, na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2021, čj. 62 A 52/2021-70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

[1] Žalovaný u žalobce zahájil a provádí daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017. Podle žalobce žalovaný zahájil daňovou kontrolu po uplynutí lhůty ke stanovení daně, která podle něj skončila dne 1. 4. 2021. Proto se u správních soudů domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodl tak, že zásah žalovaného je nezákonný, a současně zakázal žalovanému, aby v daňové kontrole pokračoval.

[2] Žalobce především tvrdí, že žalovaný zůstal po oznámení zahájení daňové kontroly dne 10. 2. 2021 nečinný. Teprve dne 13. 4. 2021 vydal výzvu k prokázání skutečností. Účinek zahájení daňové kontroly proto nastal až 13. 4. 2021, tedy po uplynutí lhůty ke stanovení daně.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že již samotné oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 2. 2021 je nutné považovat za úkon, jímž žalovaný fakticky zahájil daňovou kontrolu a jenž měl vliv na běh nové lhůty pro stanovení daně.

Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Stěžovatel nejprve poukázal na nedostatky ve vedení daňového spisu. Ze spisu není patrné, že žalovaný činil aktivní kroky ke zjištění daňové povinnosti stěžovatele před 13. 4. 2021. K tomuto datu byla ve spise uložena jediná listina, a to oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 2. 2021. Tyto skutečnosti jsou podle stěžovatele podstatné pro správné použití § 87 odst. 3 daňového řádu.

[5] Podle stěžovatele není judikatura NSS citovaná v napadeném rozsudku přílehlavá, resp. s ohledem na novou právní úpravu daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021 není ani přímo použitelná. Nové znění § 87 odst. 3 daňového řádu dokládá, že zákonodárce měl v úmyslu uložit správci daně povinnost činit aktivní, nikoli pouze pasivní a formální kroky ke zjištění daňové povinnosti daňového subjektu. Žalovaný vyzval stěžovatele k předložení pouze obecných podkladů, dokumentů, které již měl k dispozici nebo o kterých věděl, že nemohou existovat. To dokládá formální pojetí zahájení daňové kontroly.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření shrnul skutkový stav věci a následně svůj postoj k podaným kasačním námitkám. Žalovaný je přesvědčen, že daňová kontrola byla fakticky zahájena již doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, které rovněž obsahovalo výzvu k předložení konkrétních důkazních prostředků.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Žalovaný i krajský soud dospěli ke shodnému závěru, že daňová kontrola byla u stěžovatele fakticky zahájena již dne 10. 2. 2021, tj. vydáním (a taktéž doručením) oznámení o zahájení daňové kontroly. Stěžovatel naopak tvrdí, že žalovaný započal aktivní kontrolní činnost až vydáním výzvy k prokázání skutečností dne 13. 4. 2021. Lhůta ke stanovení daně za zdaňovací období 2017 přitom skončila 1. 4. 2021.

[9] Pro posouzení kasační stížnosti je nutné nejdříve shrnout pro věc podstatné úkony, které žalovaný učinil v souvislosti se zahájením své kontrolní činnosti:

- 3. 2. 2021 výzva Komerční bance k poskytnutí údajů týkajících se bankovního účtu stěžovatele,
- 5. 2. 2021 reakce Komerční banky na výzvu (doručena 8. 2. 2021),
- 8. 2. 2021 úřední záznam o neformálním telefonickém kontaktu stěžovatele, při němž byl stěžovateli sdělen úmysl zahájit daňovou kontrolu, současně byl stěžovatel dotázán na preferenci způsobu zahájení daňové kontroly (osobně na jednání či korespondenčně; stěžovatel souhlasil s korespondenčním způsobem),
- 10. 2. 2021 oznámení o zahájení daňové kontroly s vymezením jejího předmětu a rozsahu spolu s výzvou k předložení vyjmenovaných podkladů ve lhůtě 15 dnů (doručeno 10. 2. 2021),
- 13. 4. 2021 výzva k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve lhůtě 30 dnů (doručena 23. 4. 2021),
- 21. 4. 2021 úřední záznam o použití důkazů z jiného daňového řízení stěžovatele.

[10] Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je *daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Odstavec 2 téhož ustanovení ukládá správci daně, aby začal spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení, zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.* Pokud

pokračování

by správce daně takto nepostupoval, v souladu s odst. 3 citovaného ustanovení *nastane účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde.*

[11] Materiální (faktické) zahájení daňové kontroly vyžadovalo též dřívější znění § 87 daňového řádu, účinné do 31. 12. 2020¹. Zákon č. 283/2020 Sb. s účinností od 1. 1. 2021 do daňového řádu vložil nový odstavec 3, jenž výslovně stanoví důsledek, pokud správce daně nesplní požadavek na materiální zahájení daňové kontroly. V takovém případě nebude možné uplatnit § 148 odst. 3 daňového řádu, jenž umožňuje tzv. restartovat lhůtu pro stanovení daně, jestliže byla před jejím uplynutím zahájena daňová kontrola. Zákonodárce tak reagoval na ustálenou judikaturu, která dlouhodobě vyžaduje jak formální, tak i materiální zahájení daňové kontroly pro uplatnění § 148 odst. 3 daňového řádu (např. rozsudky NSS ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003-109, ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005-96, č. 1480/2008 Sb. NSS, či ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Aps 2/2010-101). Mezi tuto judikaturu se řadí též namítané rozsudky NSS čj. 3 Afs 348/2019-34 a 4 Afs 238/2015-29, které na podporu svých závěrů citoval krajský soud. Stěžovatel proto nemá pravdu, pokud tvrdí, že tyto rozsudky nelze v jeho věci použít právě s ohledem na nové znění § 87 daňového řádu. Dotčená právní úprava se v daňovém řádu ve své podstatě nezměnila, pouze zachytila ustálené judikatorní závěry.

[12] Podle stěžovatele činil žalovaný ve lhůtě pro stanovení daně (tj. do 1. 4. 2021) pouze formální kroky. S tím NSS nesouhlasí.

[13] NSS v bodě [9] tohoto rozsudku popsal, jaké úkony žalovaný učinil v souvislosti se zahájením daňové kontroly u stěžovatele. Z nich mj. vyplývá, že žalovaný zaslal dne 10. 2. 2021 stěžovateli oznámení o zahájení daňové kontroly, doručeno mu bylo téhož dne. Součástí oznámení byla i výzva k předložení řady dokumentů (účetní deník, hlavní kniha, účtový rozvrh, kopie bankovních výpisů apod.). Již před tímto datem se žalovaný obrátil na Komerční banku s výzvou podle § 57 odst. 3 daňového řádu. Jelikož stěžovatel na výzvu ze dne 10. 2. 2021 nereagoval, zaslal mu žalovaný dne 13. 4. 2021 výzvu k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu.

[14] V rozsudku ze dne 11. 5. 2022, čj. 1 Afs 363/2021-30, se NSS zabýval totožnou právní otázkou za shodných skutkových okolností. Správce daně (tentýž jako v nynější věci) postupoval vůči daňovému subjektu stejným způsobem a učinil v podstatě stejné kroky jako v tomto řízení (viz bod 28 rozsudku 1 Afs 363/2021-30). První senát s ohledem na skutkový stav věci uzavřel, že je přesvědčen, že „došlo nejenom k formálnímu, ale rovněž i materiálnímu (faktickému) zahájení daňové kontroly“ (bod 29). Desátý senát se s tímto posouzením ztotožňuje. I v tomto případě je zřejmé, že žalovaný nebyl ve věci pasivní, ale prováděl aktivní činnost relevantní pro potřebu daňové kontroly již ke dni formálního zahájení daňové kontroly dne 10. 2. 2021. Nelze proto souhlasit ani s námitkou stěžovatele, že podklady, k jejichž předložení žalovaný vyzval stěžovatele, byly nepodstatné.

¹ Podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, 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.*

[15] Bez ohledu na závěry v předchozím odstavci lze připomenout, že faktické úkony správce daně nemusí být bezprostředně spojeny s formálním zahájením daňové kontroly, správce daně však musí jednat „bez zbytečného odkladu“ (§ 87 odst. 2 daňového řádu). Lhůta k předložení dokumentů uvedených v oznámení ze dne 10. 2. 2021 marně uplynula stěžovateli dne 25. 2. 2021. Dne 13. 4. 2021, tj. necelých sedm týdnů poté, žalovaný vydal výzvu k prokázání skutečností. V posuzované věci tedy žalovaný reagoval na nečinnost stěžovatele „bez zbytečného odkladu“. K tomu lze odkázat také na starší judikaturu, která za formální jednání správce daně (nemající vliv na přerušení běhu prekluzivních lhůt) považovala například situaci, 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 (viz 8 Afs 7/2005-96). O takovou situaci se však v nyní projednávané věci nejedná.

[16] Závěrem NSS uvádí, že skutečnost, že listiny nebyly v daňovém spise řazeny chronologicky, nemá na posouzení sporné otázky v této věci žádný vliv. Tím NSS plně souhlasí se stejným závěrem učiněným již krajským soudem, jenž současně upozornil žalovaného, aby dbal na řádné vedení správního spisu (bod 35 napadeného rozsudku).

Závěr a náklady řízení

[17] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. února 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu