



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobce: **K. B.**, narozen X,
bytem X,
zastoupen Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, Územní pracoviště v Ústí nad
Labem,
sídlem Dlouhá 3359/13a, 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 žalobce domáhal, aby

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

soud rozhodl, že se žalovanému zakazuje pokračovat v daňové kontrole zahájené u žalobce oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 22. 7. 2022, č. j. 1744508/22/2501-60561-508484. Pro případ, že by v době vynesení rozsudku již byla zmíněná daňová kontrola ukončena, formuloval žalobce alternativní petit, kdy požadoval, aby soud určil, že daňová kontrola provedená u žalobce Finančním úřadem pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Labem, zahájená oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 22. 7. 2022, č. j. 1744508/22/2501-60561-508484, byla nezákonným zásahem.

2. Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

3. V úvodu žaloby žalobce uvedl, že oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 22. 7. 2022, č. j. 1744508/22/2501-60561-508484, zahájil žalovaný u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále obvykle jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2020, duben 2021 a červen 2021 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (dále jen „daňová kontrola“).
4. Žalobce považuje zahájení daňové kontroly za nezákonné, protože žalovaný přistoupil k zahájení daňové kontroly přesto, že žalovaný disponoval poznatky o skutečnostech spolehlivě nasvědčujících tomu, že žalobci by měla být doměřena DPH za předmětná zdaňovací období, a namísto zahájení daňové kontroly byl proto žalovaný povinen zaslat žalobci výzvy dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) k podání dodatečných daňových přiznání, jak plyne z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55.
5. V další části žaloby popsal žalobce průběh správního řízení u žalovaného počínaje od podání přihlášky žalobce k registraci k DPH dne 3. 5. 2021, kdy v přihlášce coby rozhodný den pro vznik povinnosti zákonné registrace plátce DPH deklaroval datum 23. 2. 2021. Dle žalobce však žalovaný po prověření údajů v přihlášce zaregistroval žalobce coby plátce DPH se zpětnou účinností ode dne 1. 1. 2019. Následně žalovaný vyzval žalobce k podání daňových přiznání k DPH, což žalobce splnil, nicméně žalobci byly žalovaným uloženy pokuty za opožděné tvrzení daně platebními výměry ze dne 31. 1. 2022. Proti uvedeným platebním výměrům na pokutu podal žalobce dne 2. 3. 2022 odvolání (doplněné podáním ze dne 31. 3. 2022), ve kterém namítal, že pokuty byly stanoveny platebními výměry v nesprávné výši, jelikož zdanitelná plnění v podobě stavebních prací pro odběratele STRABAG Rail a. s. uskutečněná žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích spadají do režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Ze stejných důvodů podal žalobce v březnu 2022 dodatečná daňová přiznání k DPH. Dne 20. 4. 2022 žalovaný vystavil dodatečné platební výměry, jimiž dle žalobce doměřil DPH v souladu s údaji uvedenými v dodatečných daňových přiznáních. Dále žalobce upozornil, že žalovaný vydal dne 3. 5. 2022 stanovisko k odvolání proti výše zmiňovaným platebním výměrům na pokutu, přičemž se vyjádřil k žalobcem tvrzené nezákonnosti platebních výměrů, když uvedl, že nemohl zohlednit režim přenesení daňové povinnosti, jelikož dle § 92a odst. 5 zákona o DPH nelze režim přenesení daňové povinnosti použít do dne nabytí právní moci rozhodnutí o registraci plátce DPH v případě, že plátce, který poskytl nebo přijal zdanitelná plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Žalobce dále uvedl, že dne 22. 7. 2022 vydal žalovaný oznámení o zahájení daňové kontroly, přičemž předmětem ověřování se stala poslední známá daň ve smyslu § 141 odst. 1 daňového řádu stanovená dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 4. 2022. Podle žalobce z uvedených skutečností vyplývá, že v okamžiku vydání oznámení o zahájení daňové kontroly žalovaný byl, resp. musel být obeznámen s právním názorem žalobce, který jej vedl k podání dodatečných daňových přiznání, ohledně jejichž prověřování žalovaný daňovou kontrolu zahajoval, přičemž již v době před zahájením daňové kontroly považoval žalovaný právní názor žalobce za chybný, což vyplývá ze stanoviska žalovaného k odvolání ze dne 3. 5. 2022.
7. Podle žalobce tak byla beze zbytku naplněna hypotéza právní normy obsažené v § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný v okamžiku zahájení daňové kontroly musel vědět, že žalobci by měla být určitá daň doměřena. Zahájení daňové kontroly proto považuje žalobce za nezákonné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný ve svém vyjádření nastínil vývoj daňového řízení ohledně vydání platebních výměrů s tím, že dne 8. 1. 2022 podal žalobce daňová přiznání k DPH, což vyústilo ve vydání platebních výměrů dne 28. 1. 2022, a následně dne 31. 1. 2022 byly vydány platební výměry na pokutu. Posléze 17. 3. 2022 podal žalobce dodatečná daňová přiznání, což vyústilo ve vydání „konkludentních“ dodatečných platebních výměrů dne 20. 4. 2022 na nižší daň v návaznosti na dodatečná daňová přiznání. Dále žalovaný popsal průběh daňové kontroly s tím, že ke dni vyhotovení vyjádření k žalobě (15. 12. 2022) daňová kontrola nebyla ukončena, avšak nachází se v konečné fázi.
9. Žalovaný konstatoval, že žaloba je založena na údajném pochybení žalovaného, že před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobce postupem dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání. Žalovaný upozornil, že i kdyby soud dospěl k závěru, že žalovaný skutečně pochybil tím, že nevyzval žalobce před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání, nemohl by soud žalobě vyhovět a deklarovat nezákonnost zásahu spočívajícího v zahájení daňové kontroly, neboť podle § 87 odst. 4 daňového řádu (v novelizovaném znění účinném od 1. 1. 2021) takové pochybení nemá na účinky zahájení daňové kontroly z hlediska její zákonnosti žádný vliv. Uvedený názor byl dle žalovaného již judikován, k čemuž žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 6. 2022, č. j. 55 A 1/2022-30. Žalovaný se však přesto vyjádřil i k věcné stránce žaloby, tedy k důvodům, proč přistoupil k zahájení daňové kontroly, aniž by předtím použil výzvu k podání dodatečných daňových přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
10. Žalovaný uvedl, že dodatečná daňová přiznání k DPH byla podána dne 17. 3. 2022, přičemž důvody pro jejich podání byly dle informace žalobce zjištěny dne 2. 2. 2022, tedy následujícího dne po doručení platebních výměrů na pokutu žalobci. Důvodem pro podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období leden až prosinec 2020 bylo dodání faktur klientem a za zdaňovací období duben a červen 2021 byla uvedeným důvodem změna právního posouzení. Dle žalovaného nelze vyloučit, že důvodem pro podání dodatečných daňových přiznání byla snaha žalobce eliminovat výši pokuty za opožděné tvrzení daně, jelikož dodatečnými daňovými přiznáními žalobce významně snížil svou daňovou povinnost, a to o 419 975 Kč oproti řádným daňovým přiznáním. Žalovaný

poznámenal, že předmětná dodatečná daňová přiznání vyměřil, přestože bylo namístě zvolit zákonem předpokládaný postup k ověření údajů v těchto dodatečných daňových přiznáních před jejich vyměřením, v daném případě daňovou kontrolu, neboť rozsah prověřovaných údajů svým rozsahem přesahoval rámec postupu k odstranění pochybností.

11. Dne 20. 7. 2022 žalovaný sepsal interní sdělení č. j. 1730250/22/2501-60561-508484, v němž uvedl důvody pro zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2020, duben a červen 2021. Z uvedeného sdělení je dle žalovaného patrné, že shledal nutnost ověřit údaje v dodatečných daňových přiznáních v plném rozsahu, tzn. jak oprávněnost nároku na odpočet daně, tak i oprávněnost použití režimu přenesení daňové povinnosti. Následně žalovaný zahájil u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2020, duben 2021 a červen 2021 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.
12. V návaznosti na popsany skutkový stav, zejména na rozsah zahájené daňové kontroly, zastává žalovaný názor, že v případě potřeby širšího prověření správnosti původně přiznané daně v rámci daňové kontroly by předchozí výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu s pouze dílčím dopadem byla neúčelná a nevhodná. Vzhledem k tomu, že žalovaný neměl v úmyslu zaměřit daňovou kontrolu pouze na uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH, nýbrž na veškeré údaje tvrzené v daňových přiznáních, byl by dle žalovaného postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu a až následné zahájení daňové kontroly značně neekonomický a současně neadekvátně zdlouhavý čili zcela v rozporu se zásadami správy daní (hospodárnost řízení a rychlost).
13. K žalobnímu důvodu, že žalovaný musel s odkazem na jeho stanovisko k odvolání proti platebním výměrům na pokutu ze dne 3. 5. 2022 vědět, že žalobci by měla být určitá daň doměřena, žalovaný uvedl, že ve zmíněném stanovisku uvedl svůj názor, avšak nevěděl, jak rozhodne odvolací orgán, když názor žalovaného byl podroben přezkumu v odvolacím řízení.
14. Žalovaný vyjádřil přesvědčení o nedůvodnosti žaloby, přičemž navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Posouzení věci soudem

15. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, když žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s rozhodnutím bez jednání, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
16. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem soud posoudil podle části třetí hlavy druhé třetího dílu s. ř. s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

17. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
18. Průběh správního řízení popisoval žalobce v žalobě a žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, přičemž soud konstatuje, že průběh správního řízení je mezi účastníky nesporný. Soud proto pouze pro přehlednost provedl níže rekapitulaci obsahu předloženého správního spisu.
19. Dne 3. 5. 2021 podal žalobce přihlášku k registraci plátce daně z přidané hodnoty, a to z důvodu naplnění podmínky stanovené v § 6 odst. 1 zákona o DPH, v níž coby rozhodný den, k němuž u něj došlo k přesáhnutí obrátu 1 000 000 Kč za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, deklaroval 23. 2. 2021. Na podkladě údajů uvedených v podané přihlášce a skutečností zjištěných z vlastní vyhledávací činnosti pojal žalovaný pochybnosti o správnosti deklarovaného rozhodného dne a naopak dospěl k závěru, že výši obrátu ve smyslu předmětného ustanovení žalobce překročil již v závěru roku 2018. Žalovaný na základě vlastních poznatků dne 19. 11. 2021 vydal rozhodnutí č. j. 2303494/21/2501-00510-501067, jímž byl žalobce registrován coby (měsíční) plátce DPH zpětně s účinností od 1. 1. 2019 (toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 21. 12. 2021).
20. V návaznosti na shora uvedené vydal žalovaný dne 27. 12. 2021 výzvy k podání daňových přiznání k DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2019, květen a červen 2020, srpen až listopad 2020, duben 2021 a červen 2021. Daňová přiznání za tato zdaňovací období byla žalobcem podána dne 8. 1. 2022. Dne 28. 1. 2022 vydal žalovaný platební výměry, jimiž byla žalobci vyměřena DPH za uvedená období, přičemž se jednalo o „konkludentní“ vyměření daně ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu, tedy v souladu s údaji žalobcem výslovně deklarovanými v podaných daňových přiznáních. Dne 31. 1. 2022 vydal žalovaný platební výměry na pokutu, přičemž výpočet konkrétní výše dané pokuty za jednotlivá zdaňovací období vycházel z DPH, jak byla stanovena platebními výměry ze dne 28. 1. 2022. V odůvodnění platebních výměrů na pokutu žalovaný vysvětlil, že žalobce podal daňová přiznání za příslušná zdaňovací období až dne 8. 1. 2022, přestože byl ve smyslu § 136 odst. 4 daňového řádu povinen tak učinit vždy do 25 dnů po uplynutí příslušného zdaňovacího období, a ocitl se tak v prodlení se splněním této povinnosti delším než 5 pracovních dnů, pročez dospěl žalovaný k závěru, že došlo k naplnění hypotézy § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu a žalobci vznikla povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně.
21. Proti platebním výměrům na pokutu podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení se Odvolací finanční ředitelství zcela ztotožnilo se závěry žalovaného, přičemž rozhodnutím ze dne 21. 10. 2022 odmítlo odvolání žalobce a potvrdilo platební výměry na pokutu.
22. V průběhu odvolacího řízení ohledně platebních výměrů na pokutu dne 17. 3. 2022 podal žalobce dodatečná daňová přiznání, což vedlo k vydání „konkludentních“ dodatečných platebních výměrů ze dne 20. 4. 2022, jimiž byla žalobci nově stanovena DPH za příslušná

zdaňovací období v nižší výši, než jak byla vyměřena platebními výměry ze dne 28. 1. 2022, od nichž byla odvozena výše pokuty.

23. Oznámením ze dne 20. 7. 2022, č. j. 1744508/22/2501-60561-508484, byla žalovaným zahájena u žalobce daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2020, duben 2021 a červen 2021 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně za vymezená zdaňovací období. V návaznosti na předmět a rozsah daňové kontroly žalovaný vydal dne 20. 9. 2022 výzvu k prokázání skutečností č. j. 1996920/22/2501-60561-508484, prostřednictvím níž na žalobce přešlo důkazní břemeno ohledně oprávněnosti použití režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH a ohledně oprávněnosti odpočtu daně na vstupu dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce na uvedenou výzvu nereagoval. Dne 19. 10. 2022 bylo žalobci doručeno sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění z daňové kontroly, dosavadní výsledek kontrolního zjištění a rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Žalobce se k výsledku nevyjádřil.
24. Soud konstatuje, že u zdejšího soudu probíhá řízení pod sp. zn. 141 Af 23/2022 téhož žalobce Karla Bělohorského proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2022, č. j. 39214/22/5300-21442-713254, kterým byly potvrzeny výše zmiňované platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení DPH. V uvedeném soudním řízení bylo ze strany Odvolacího finančního ředitelství zasláno vyjádření a doloženy dokumenty ohledně dalšího průběhu daňové kontroly. Z pohledu soudu se jedná o skutečnosti, které jsou mu v nyní posuzované věci známy z jeho úřední činnosti v souvisejícím soudním řízení. Výše zmíněná daňová kontrola byla ukončena oznámením ze dne 22. 12. 2022, č. j. 2417566/22/2501-60561-508484. Závěry žalovaným učiněné na základě zjištění z této daňové kontroly byly předestřeny ve zprávě o daňové kontrole ze dne 22. 12. 2022, č. j. 2417451/22/2501-60561-508484, (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), přičemž žalovaný především konstatoval, že žalobce byl v prověřovaných zdaňovacích obdobích povinen přiznat daň na výstupu „v běžném režimu“ ve smyslu § 20a zákona o DPH a odmítl jeho názor o realizaci uskutečněných zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, a to s poukazem na výslovné znění § 92a odst. 5 zákona o DPH, jež v případě žalobce, s ohledem na nesplnění registrační povinnosti, aplikaci tohoto režimu zapovídá.
25. Soud konstatuje, že žalobce formuloval v žalobě alternativní žalobní petit v závislosti na skutečnosti, zda ke dni rozhodnutí soudu bude již daňová kontrola ukončena. S ohledem na výše uvedené skutečnosti je zřejmé, že daňová kontrola u žalobce skončila v prosinci 2022, a proto předmětem řízení je určení nezákonnosti provedené daňové kontroly. Žaloba je založena na jediném žalobním důvodu spočívajícím v tom, že dle názoru žalobce nepostupoval žalovaný v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu a usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, dle kterého *„dozví-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 určita 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.“*
26. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *„pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“ Zároveň podle § 251 odst. 4 daňového řádu nevzniká povinnost uhradit penále, je-li daň doměřena na základě přípustného dodatečného daňového přiznání, přičemž dodatečné daňové přiznání není přípustné v průběhu daňové kontroly, resp. vyměřovacího nebo doměřovacího řízení (§ 145a odst. 1 daňového řádu).

27. Podle § 87 odst. 4 daňového řádu, *„dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.“*
28. Soud upozorňuje, že § 87 odst. 4 daňového řádu je poměrně novým ustanovením, které bylo do daňového řádu vloženo novelizujícím zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností od 1. 1. 2021. Důvodová zpráva ke zmíněnému novelizovanému ustanovení uvádí, že *„z důvodu právní jistoty je explicitně zmíněn důsledek situace, kdy daňová kontrola bude zahájena, aniž by správce daně vydal výzvu k podání daňového tvrzení, ačkoli došlo k naplnění podmínky pro její vydání stanovené v § 145 daňového řádu. Závěr o tom, že tato podmínka nebyla naplněna, přitom nemusí být zřejmý ihned, ale může vzejít až z následného přezkumu postupu správce daně. Důsledkem takového pochybení nemůže být zpochybnění účinků zahájení daňové kontroly (včetně přerušení běhu lhůty pro stanovení daně), a tedy ani její nezákonnost a nepoužitelnost provedených důkazních prostředků. Skutečnost, že daňový subjekt byl nesprávným postupem správce daně připraven o možnost napravit své pochybení dobrovolně a předejít tak vzniku penále podle § 251 daňového řádu, je kompenzována tím, že bude ze zákona vyloučen vznik povinnosti uhradit penále. Liberace z povinnosti hradit penále se týká celého penále doměřeného na základě daňové kontroly.“*
29. Na základě výše citovaných zákonných ustanovení a důvodové zprávy soud konstatuje, že případné pochybení žalovaného jakožto správce daně spočívající ve skutečnosti, že zahájil daňovou kontrolu, aniž by využil postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu (výzvu k podání dodatečného daňového přiznání), ačkoli mohl žalovaný předpokládat, že bude daň doměřena, nemá vliv na zákonnost daňové kontroly a nepředstavuje nezákonný zásah. Výše citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, je nadále použitelné v tom smyslu, že je třeba zásadně upřednostnit dobrovolné splnění daňové povinnosti postupem dle § 145 odst. 2 daňového řádu, jsou-li splněny podmínky tam uvedené (důvodný předpoklad správce daně, že bude daň doměřena). Případné pochybení správce daně, který nevyužije uvedený postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoli k tomu byly splněny podmínky, však již s účinností od 1. 1. 2021 nepředstavuje nezákonnost (nezákonný zásah) daňové kontroly se všemi důsledky z toho plynoucími. Smyslem § 87 odst. 4 daňového řádu je dle důvodové zprávy právní jistota ohledně následků zahájení daňové kontroly v případě pochybení správce daně spočívajícího v tom, že nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Konstrukce zmíněného ustanovení je taková, že předmětné pochybení nemá vliv na účinky zahájení daňové kontroly, což znamená, že ani soud nemůže rozhodnout o nezákonném zásahu se všemi důsledky z toho plynoucími. Pochybení správce daně se promítá v té skutečnosti, že daňovému subjektu nevzniká dle § 87 odst. 4 daňového řádu povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto nesprávně zahájené daňové kontroly.
30. Ke stejnému závěru dospěl Krajský soud v Brně ve svém rozsudku ze dne 2. 6. 2022, č. j. 55 A 1/2022-30, ve kterém uvedl: *„I kdyby tedy soud dospěl k závěru, že žalovaný*

*pochybil, pokud před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobce dle § 145 odst. 2 k podání dodatečného daňového přiznání, nemohl by z tohoto důvodu žalobnímu návrhu vyhovět a deklarovat nezákonnost zásahu spočívajícího v zahájení předmětné daňové kontroly, neboť podle výslovného znění zákona takové pochybení nemá na účinky zahájení daňové kontroly z hlediska její zákonnosti žádný vliv.“ Soud se ztotožňuje s citovaným judikátem a dodává, že ke stejnému názoru dospěla i odborná literatura – Lichnovský, O., Ondrýsek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, komentář k § 87 odst. 4 na straně 355, kde se uvádí: „Každopádně pochybení (správce daně – pozn. soudu) nemá dle komentovaného ustanovení žádný dopad na zákonnost daňové kontroly, jakož ani na účinky zahájení kontroly na lhůtu pro stanovení daně.“*

31. S ohledem na výše uvedené skutečnosti nepovažoval soud za potřebné zabývat se tím, zda v posuzované věci byl žalovaný jakožto správce daně povinen vyzvat žalobce před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání, jinými slovy, zda žalovaný mohl a měl důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Uvedené posouzení není dle názoru soudu s ohledem na skutkový stav v projednávané věci zcela triviální, když sice judikatura Nejvyššího správního soudu stojí na zásadě, že je třeba upřednostnit před zahájením daňové kontroly výzvu k dodatečnému daňovému přiznání, nicméně judikatura zároveň formuluje řadu výjimek. Zjištění případného pochybení žalovaného by nemohlo vést k jinému výsledku řízení než zamítnutí žaloby. Případné pochybení žalovaného může být v budoucnu posuzováno ve správním a posléze soudním řízení, pokud by bylo vyměřováno penále z částky daně stanovené na základě předmětné daňové kontroly, jelikož dle § 87 odst. 4 daňového řádu daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě daňové kontroly, při které nevyužil správce daně výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, ačkoli k tomu byly splněny předpoklady dle § 145 odst. 2 daňového řádu. V takovém vyměřovacím řízení ohledně penále by pochopitelně bylo nezbytné posoudit, zda žalovaný pochybil, či nikoliv, neboť případné pochybení žalovaného má dopad na povinnost žalobce hradit penále.
32. S ohledem na výše uvedené skutečnosti vyhodnotil soud žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
33. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Žalobce byl v řízení neúspěšný. Žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 8. března 2023

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu