



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **P. H.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**
sídlem třída Tomáše Bati 21, 760 01 Zlín

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení, provádění a neukončení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až srpen 2020 zahájené dne 27. 7. 2021 doručením oznámení č. j. 1569265/21/3307-60562-804770

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal určení, že provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období kalendářních měsíců leden až srpen 2020 žalovaným je nezákonným zásahem do práv žalobce, a uložení povinnosti žalovanému ukončit této daňové kontroly do 30 dnů od právní moci rozsudku.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce v žalobě tvrdil, že se neúspěšně domáhal ochrany před nečinností žalovaného v předmětné daňové kontrole za situace, kdy je žalovaný pasivní, provedl od jejího zahájení pouze tři úkony a naopak provádí činnost, které nesměřuje k objasnění relevantních skutečností. Odvolací finanční ředitelství přitom odložilo podnět žalobce na nečinnost žalovaného s poukazem na skutečnost, že žalovaný provádí v rámci daňové kontroly rozsáhlé a náročné dokazování. S tím žalobce nesouhlasí.
3. Při posouzení daňové kontroly jako nezákonného zásahu je třeba zvážit také to, zda správce daně při opatřování důkazů pro prokázání rozhodných skutečností nepřekračuje věcný rozsah daňové kontroly. Pokud tedy žalovaný provádí úkony v rámci daňové kontroly bez součinnosti žalobce, a žalobce tak neví, co má v rámci daňové kontroly předložit, aby s ním byla projednána zpráva o daňové kontrole, překračuje dle jeho názoru věcný rozsah daňové kontroly, která proto představuje nezákonný zásah. Je tak porušováno právo žalobce podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Chce-li žalovaný vyvrátit nečinnost v provádění daňové kontroly, měl by specifikovat své pochybnosti, aby žalobce věděl, jaké konkrétní důkazní prostředky má doložit. Podle žalobce nemůže žalovaný blokovat ukončení daňové kontroly, aniž by žalobci byly známy důvody pro trvání daňové kontroly. Pokud by žalovaný prověřoval skutečnosti, na kterých se žalobce nepodílel, žalobce na těchto skutečnostech nenese důkazní břemeno, a proto i dokazování v daňové kontrole nemůže žalovaný vést na úkor žalobce a způsobovat v daňové kontrole průtahy. V takovém případě by měl žalovaný ukončit daňovou kontrolu a vést další vyšetřovací činnost mimo rámec daňové kontroly s žalobcem, přičemž dospěl-li by v rámci této vyšetřovací činnosti žalovaný k dalším pochybnostem, existují v daňovém řádu prostředky pro nápravu takového stavu.
4. Současně žalobce namítl, že žalovaný před zahájením daňové kontroly věděl o skutečnostech, které musely založit důvodný předpoklad, že daň z přidané hodnoty lze doměřit již na základě daňových dokladů získaných žalovaným od jiného daňového subjektu. Pokud tedy žalovaný nepostupoval dle § 145 odst. 2 daňového řádu a nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení, jednal nezákonně a v rozporu s judikaturou rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh daňové kontroly. S ohledem na chronologii dosud provedených úkonů není nečinný. Zároveň je zřejmé, že tyto úkony prováděl účelně ke správnému zjištění a vyměření daně. Žalovaný postupuje v souladu se zásadou rychlosti daňového řízení, přičemž upozornil, že délku řízení ovlivnil i sám žalobce žádostí o prodloužení lhůty a pozdním doložením plné moci. Žalovaný taktéž zdůraznil, že povaha jím prováděných úkonů za účelem dosažení cíle správy daní je ve

značné míře na jeho uvážení. To, že žalovaný zjišťuje informace o skutečnostech rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty v dotčeném období neznamena, že je žalovaný nečinný, resp. že činí nadbytečné úkony.

6. Pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení nebyly splněny zákonné podmínky, neboť v době zahájení daňové kontroly měl žalovaný informace pouze o tom, že žalobcům dodavatel pro něj uskutečnil zdanitelná plnění a mohl tak vystavit daňové doklady, na jejichž základě žalobce uplatnil nárok na dopočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný však neměl takové indicie, které by nasvědčovaly tomu, že by byl schopen (v případě neposkytnutí součinnosti žalobcem) stanovit daň pomocí pomůcek bez dalšího prověřování.
7. S ohledem na uvedené má žalovaný za to, že daňová kontrola není nezákonným zásahem. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

8. Soud se, dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, v intencích žalobních bodů zabýval tím, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru o nezákonnosti zásahu žalovaného, přičemž shledal, že **žaloba není důvodná.**
9. Podstatu nyní projednávané věci tvoří tvrzení žalobce, že žalovaný je v rámci daňové kontroly vedené s žalobcem nečinný, čímž dochází k zásahu do žalobcova práva na projednání věci bez zbytečných průtahů. Podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, může za určitých okolností být i zahájení a provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Ostatně již v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, Nejvyšší správní soud dovodil, že „*daňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. [...] Od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah*“. Uvedený názor pak Nejvyšší správní soud ve vztahu k namítaným průtahům ve vedení daňové kontroly precizoval v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, v němž uzavřel, že „*obranou proti nezákonně vedené daňové kontrole zahájené před prvním vyměřením daně, i v případě tvrzených neoprávněných průtahů, je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s., nikoli žaloba proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. téhož zákona.*“
10. Podaná žaloba je tedy přípustná, neboť obsahuje všechny náležitosti podstatné pro možnost jejího meritorního projednání, tedy tvrzení žalobce, že (1) byl zkrácen na svých právech (2) nezákonným zásahem (3) žalovaného, tedy správního orgánu, který (4) byl zaměřen proti žalobci, a kterým (5) došlo k přímému zásahu do práv žalobce (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012, č. j. 1 Aps 5/2012-38).
11. Po přezkoumání obsahu předloženého daňového spisu však soud dospěl k závěru, že žalovaný se nezákonného zásahu v podobě neodůvodněných průtahů ve vedení daňové

kontroly nedopustil. První žalobní tvrzení, že žalovaný provedl ke dni podání žaloby jen tři úkony, a že další provedené úkony byly nadbytečné, se nezakládá na pravdě. Z daňového spisu i z vyjádření žalovaného k žalobě totiž vyplývá, že žalovaný činil do 2. 1. 2023 (den podání žaloby) řadu úkonů, zejména vyzýval k poskytnutí listin adresovaných odběratelům žalobce (č. j. 1604573/21/3307-60562-804770; č. j. 1699831/21/3307-60562-804770; č. j. 2037301/22/3307-60562-804770), dále prováděl svědecké výpovědi (protokoly o výsleších svědků č. j. 596201/22/3307-60562-804770 a č. j. 1765815/22/3307-60562-804770) či vyzýval samotného žalobce k prokázání skutečností (č. j. 1800814/21/3307-60562-804770; č. j. 1687080/22/3307-60562-804770), přičemž období mezi těmito a dalšími úkony bylo vždy vyplněno mj. také prodlevami v odpovědích jednotlivých dotázaných subjektů. Soud přitom mezi jednotlivými úkony žalovaného neshledal neodůvodněné prodlevy, a zároveň nedospěl k závěru, že by některý z uvedených úkonů byl nedůvodný pro účely daňové kontroly daně z přidané hodnoty ve stanoveném období, tedy pro účely správného zjištění a stanovení daně žalobce. Žalobce ostatně žádný konkrétní nadbytečný úkon v žalobě ani neoznačil. Skutečnost, že výsledek některého z úkonů provedených v rámci daňové kontroly nepřinesl očekávaný posun (v projednávaném případě např. místní šetření), sama o sobě neznamená, že by žalovaný úmyslně prodlužoval daňové řízení, pokud bylo možné se rozumně domnívat, že takový úkon přispěje k rozhodnutí ve věci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 10/2011-170, bod [38]).

12. Námitka žalobce, že žalovaný je v rámci daňové kontroly nečinný, je tak neopodstatněná. Důvodem, pro nějž žalobce neměl přístup k informacím, které žalovaný v průběhu daňové kontroly zjišťoval, je dle soudu skutečnost, že výzvy, včetně odpovědí na tyto výzvy, jsou v naprosté většině případů součástí vyhledávací části spisu, a budou v souladu s § 65 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, převedeny do veřejné části spisu před projednáním zprávy o daňové kontrole s žalobcem. Současně soud odmítá tvrzení, že žalobce nebyl informován o žádných úkonech žalovaného. Z daňového spisu je patrné, že žalobce byl zpraven například o konání svědeckých výpovědí vyrozuměními ze dne 14. 3. 2022, č. j. 424083/22/3307-60562-804770; a ze dne 1. 9. 2022, č. j. 1716755/22/3307-60562-804770, či o konání místního šetření (oznámení ze dne 2. 6. 2022, č. j. 1359110/22/3307-60562-712202). Lze tak uzavřít, že pro nyní projednávanou věc je podstatné, že žalovaný činil v rámci daňové kontroly úkony účelné k správnému zjištění a stanovení daně, což je předmětem daňové kontroly žalobce, a nedopustil se tak nečinnosti ani činění neúčelných úkonů v rámci této daňové kontroly.
13. K tvrzení žalobce, že Odvolací finanční ředitelství pochybilo, pokud žalobci na základě podnětu na nečinnost žalovaného nesdělilo, z jakých důvodů nebyla ukončena daňová kontrola, přičemž žalobce se z této skutečnosti snažil dovodit, že ani nadřízený orgán nekonkretizoval pochybnosti, které by měl žalobce v rámci daňové řízení vyvracet, nutno podotknout, že nebylo povinností Odvolacího finančního ředitelství sdělovat žalobci takové informace. To má sice povinnost podle § 38 odst. 4 daňového řádu (je-li důvodem odložení podnětu skutečnost, že správce daně dosud neshromáždil podklady potřebné k rozhodnutí) sdělit daňovému subjektu informaci o tom, které podklady dosud chybí, nicméně dle soudu nelze citované ustanovení aplikovat na vedení daňové kontroly, neboť povinnosti informovat žalobce o chybějících podkladech se vztahuje pouze k podkladům chybějícím pro vydání rozhodnutí. Jak již bylo uvedeno výše, podle judikatury Nejvyššího správního soudu zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ani osvědčením, ale naopak sama je podkladem pro vydání rozhodnutí, proto je zjevné, že žalovanému nejbližší nadřízený orgán nemohl žalobce informovat o podkladech chybějících pro ukončení daňové kontroly, neboť

citované ustanovení daňového řádu se u podnětu na nečinnost správce daně v rámci daňové kontroly nemůže aplikovat. To ostatně vyplývá i z povahy daňové kontroly, kdy správce daně sám často není schopen jednoznačně identifikovat, které konkrétní podklady jsou potřebné pro ukončení daňové kontroly, neboť tyto podklady se mohou s postupem času rozšiřovat či zužovat v závislosti na kontrolních zjištěních správce daně. Tato námitka žalobce tak taktéž není důvodná.

14. K námitce žalobce ohledně utajeného jednání žalovaného a možného překročení věcného rozsahu daňové kontroly lze uvést, že tato žalobní námitka nemá přesnou oporu v zákoně, neboť podle § 92 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně zjišťuje skutkový stav rozhodný pro správné zjištění a stanovení daně co nejpresněji, aniž by přitom byl vázán důkazními návrhy daňového subjektu. Správce daně je proto oprávněn sám si opatřovat v daňovém řízení důkazy, které jsou schopny přispět k takovému správnému zjištění a stanovení daně, jako projev zásady vyšetřovací daňového řízení, aniž by byl povinen sdělovat opatřování těchto důkazů daňovému subjektu, s výjimkou případů stanovených zákonem (například informování o chystaném výslechu svědka, což žalovaný činil), tím spíše, jsou-li podklady zajišťované správcem daně součástí vyhledávací části spisu. Judikatura použitá žalobcem jako argumentační opora jeho tvrzení není na nyní projednávanou věc použitelná, neboť Nejvyšší správní soud v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, posuzoval dokazování správcem daně v řízení o dani z přidané hodnoty, kdy z dosavadního dokazování bylo zjevné, že v daném kontrolovaném případě již daňový subjekt prokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, přičemž zjišťování toho, zda zakázku u daňového subjektu skutečně provedli subdodavatelé dodavatele daňového subjektu již pro posouzení vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nebyla podstatná, proto by dalším dokazováním v této věci došlo k nedůvodnému rozšiřování daňové kontroly, a tím i k nedůvodnému oddalování přiznání nároku daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty.
15. Tak tomu však v nyní projednávané věci není, neboť žalovaný dle protokolu o zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty u žalobce prokazoval právě skutečnosti rozhodné pro přiznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění ve stanoveném období, přičemž, jak již soud uvedl, po přezkoumání daňového spisu jednotlivé důkazní prostředky opatřené žalovaným považuje za účelné pro učinění řádných kontrolních zjištění (především okolnosti nákupu zdravotnických přístrojů od dodavatele NORCON s. r. o.). Ostatně tato skutečnost ani není žalobou rozporována. Naopak tvrzení žalobce se ocitá toliko v hypotetické rovině, kdy by žalovaný mohl v rámci daňové kontroly zjišťovat skutečnosti, přesahující věcný rozsah daňové kontroly žalobce.
16. Žalobce dále namítl, že žalovaný měl postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť již při zahájení daňové kontroly bylo možné důvodně předpokládat, že z daňových dokladů od společnosti NORCON s. r. o. mohla být žalobci daň z přidané hodnoty za rozhodné období doměřena, o čemž má dle žalobce vypovídat i konkrétně uvedený rozsah rozhodného období (kalendářní měsíce leden až srpen 2020) odpovídající dataci zmíněných daňových dokladů. Žalovaný měl tedy žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání.
17. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, na který odkazoval žalobce, judikoval, že je povinností správce daně zpravit daňový subjekt a vyzvat jej k podání dodatečného daňového přiznání, „*dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatek 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“. Z oznámení o zahájení daňové kontroly je patrné, že žalovaný žalobce vyzval, aby předložil „*veškeré daňové doklady včetně dokladů o jejich úhradách a případně další listinné dokumenty, které se vztahují k přijatým zdanitelným plněním od plátce NORCON s. r. o., která byla vykázána na řádku 40 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období, která jsou předmětem daňové kontroly“.* Pokud by žalovaný daňovými doklady disponoval, nepožadoval by je po žalobci. Z toho soudu plyne, že v době zahájení daňové kontroly žalovaný neměl k dispozici jak daňové doklady od společnosti NORCON s. r. o., jak tvrdí žalobce, tak ani další skutečnosti nebo důkazy, které by mohly zavdat k důvodnému přesvědčení o možnosti doměření daně z přidané hodnoty, či možnosti doměřit tuto daň pomocí pomůcek. Nebyly tedy splněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Soud naopak souhlasí s žalovaným, že za účelem získání důkazních prostředků pro případné doměření daně zahájil daňovou kontrolu v souladu se zákonem. Konkrétní vymezení rozhodného období bylo dáno pochybnostmi žalovaného ohledně zdanitelných plněních přijatých žalobcem právě v takto vymezeném období, přičemž neshledal, že by tato skutečnost sama o sobě mohla sloužit k doměření daně, jak tvrdil žalobce.

18. V této souvislosti nutno dodat, že na předmětnou daňovou kontrolu se nepochybně vztahoval daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021, tedy po novelizaci provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Dle jeho § 87 odst. 4 *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.* 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.

V. Závěr a náklady řízení

19. S ohledem na výše uvedené soud ve vedení předmětné daňové kontroly neshledal žalobcem namítanou nečinnost. Jednání žalovaného tudíž nepředstavovalo nezákonný zásah. Proto soud žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
20. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 29. června 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu