



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ladislava Vaško a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobce: **Ing. M. M.**, narozen X,
bytem X,
zastoupen JUDr. Ing. Šimonem Petákem, Ph.D., LL.M., advokátem,
se sídlem V Kolkovně 921/3, 110 00 Praha 1,

proti

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

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím v zahájení a vedení daňové kontroly zahájené oznámením ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1761966/23/2507-60563-508003, jejímž předmětem je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce domáhal toho, aby soud určil, že zahájení a vedení daňové kontroly zahájené oznámením ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1761966/23/2507-60563-508003, kdy předmětem daňové kontroly je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019, je nezákonným zásahem. Navrhoval Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zároveň, aby soud žalovanému v provádění této daňové kontroly zakázal pokračovat. Současně se žalobce domáhal, aby soud žalovanému uložil povinnost uhradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě uvedl, že mu dne 31. 7. 2023 bylo doručeno oznámení ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1761966/23/2507-60563-508003, kterým mu žalovaný oznámil zahájení daňové kontroly, jejímž předmětem je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2019 a 2020, a to v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně za vymezené zdaňovací období. Kromě takto velmi obecného vymezení předmětu kontroly oznámení obsahovalo toliko nejobecnější (tzv. formulářovou) výzvu k předložení daňové evidence, výpisů z účtů a dále „*veškerých daňových dokladů a dalších důkazních prostředků vztahujících se k podnikatelské činnosti*“. Současně s oznámením byla žalobci doručena výzva žalovaného k doložení dokladů ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1770558/23/2507-60563-508003 (dále jen „výzva k doložení dokladů“), kterou byl žalobce v rámci kontroly zahájené oznámením duplicitně vyzván k předložení těchto dokumentů a dalších důkazních prostředků, což označil za nestandardní a neracionální. I v tomto případě se podle žalobce navíc jednalo o obecnou „formulářovou“ výzvu nijak blíže nespecifikující konkrétní dokumenty, které mají být předmětem kontroly. Z žalobci doručených písemností tak podle něj nelze vůbec seznat, co konkrétně má žalovaný v úmyslu kontrolovat, jaký má být skutečný rozsah kontroly ani to, z jakého titulu žalovaný považuje předpoklady pro zahájení kontroly za splněné. V obou případech byla žalobci stanovena lhůta 20 dnů, kterou s ohledem na extrémně široký rozsah požadovaných dokumentů považuje za prakticky nesplnitelnou.
3. Od doručení oznámení a výzvy k doložení dokladů až do dne podání žaloby 2. 10. 2023 žalovaný podle žalobce nečinil v rámci daňové kontroly žádné další úkony, a v této kontrole tedy nijak nepokračoval.
4. Za významnou žalobce označil skutečnost, že přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 podal dne 18. 8. 2020 (v rámci mimořádného prodloužení lhůty stanoveného v souvislosti s protiepidemickými opatřeními COVID-19). Lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) končila dne 18. 8. 2023. Oznámení o zahájení daňové kontroly mu tak bylo doručeno pouhých 19 dnů před uplynutím této lhůty, ačkoli žalovaný – měl-li skutečné důvody pro provedení kontroly – o nich věděl či musel vědět mnohem dříve. Žalobce měl za to, že daňová kontrola byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2019 zahájena zcela účelově a toliko formálně ve snaze přerušit běh tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně těsně před jejím uplynutím, přičemž pro zahájení daňové kontroly v daném případě nebyly splněny zákonné podmínky.
5. V této souvislosti žalobce konstatoval, že ačkoli se podmínky zahájení kontroly a náležitosti oznámení o jejím zahájení podle § 87 odst. 1 daňového řádu mohou na první pohled jevit jako ryze formální a oznámení o zahájení daňové kontroly podle § 85 odst. 5 daňového řádu nemusí být odůvodněno, ve skutečnosti má daňová kontrola též náležitosti materiální, jejichž nesplnění daňovou kontrolu zatěžuje závažnou vadou. Pokud by totiž správce daně mohl zabránit prekluzi práva na stanovení daně tím, že by formálně bez jakéhokoli legitimního důvodu zahájil daňovou kontrolu, jednalo by se podle žalobce o flagrantní popření smyslu a účelu zákona.
6. Podle žalobce všechny popsané okolnosti jeho případu nasvědčují tomu, že v jeho případě došlo právě k takovému formálnímu úkonu učiněnému pouze za účelem přerušování běhu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prekluzivní lhůty. Dodal, že žalovaný u něj již bezmála tři roky provádí daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2018, a nelze tak podle něj vyloučit snahu konkrétní úřední osoby na bezdůvodném a svévolném zahájení daňové kontroly vykazující znaky šikanóznosti.

7. Žalobce dodal, že žalovaným stanovená 20denní lhůta skončila až po uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. I pokud by tedy přistoupil na argument, že k materiálnímu zahájení kontroly mělo dojít v okamžiku, kdy by žalovaný začal fakticky kontrolovat zaslané podklady, provedení kontroly by již každopádně nebylo možné s ohledem na prekluzi práva stanovit daň. Žalobce proto uzavřel, že prekluzivní tříletá lhůta pro stanovení daně v daném případě marně uplynula, protože daňová kontrola je nezákonná také z tohoto důvodu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný k výzvě soudu předložil daňový spis a spolu s ním písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. Popsal, že v roce 2022 u žalobce prováděl vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu, přičemž jeho záměrem bylo získat informace osvětlující důvod nesouladu mezi příjmy na bankovních účtech žalobce a údaji v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2019 a 2020. Žalobce přislíbil poskytnout požadované informace do 16. 9. 2022, což však neučinil a žádné informace žalovanému neposkytl. Pro další ověřování uvedených skutečností tak byla s ohledem na nesoučinnost žalobce zvolena forma daňové kontroly. Žalovaný byl oprávněn učinit úkon, který může mít za následek prodloužení tříleté lhůty dle § 148 daňového řádu, v celém průběhu této lhůty.
9. Nic nezákonného nespatořoval ani na způsobu, jakým v oznámení o zahájení daňové kontroly vymezil její předmět a rozsah. Je oprávněn provádět daňovou kontrolu nejen v omezeném rozsahu, ale i jako tzv. auditní daňovou kontrolu, když má pochybnost pouze obecnou nebo když nemá pochybnost žádnou a provádí daňovou kontrolu pouze namátkově u vybraných daňových subjektů. Obě namítané písemnosti žalovaný označil za zcela standardní s tím, že je používá běžně, a mají tak svou ustálenou strukturu. Jelikož požadoval konkrétní dokumenty, není ani pravdou, že „*se jednalo o obecnou formulářovou výzvu nijak blíže nespecifikující konkrétní dokumenty, které mají být předmětem kontroly*“. Vydáním výzvy žalovaný dle svého přesvědčení nepochybně učinil úkon směřující ke zjišťování daňové povinnosti. Bez prvotních dokladů a evidencí daňové povinnosti zjišťovat nemůže. Žalovaný dále upřesnil, že zmíněné písemnosti byly dodány ve stejný den, ale samostatnou datovou zprávou. Dodal, že výzvu k předložení dokladů vydal i z důvodu již zmíněné nespolečné práce žalobce v průběhu vyhledávací činnosti.
10. Tvrzení o nesplnitelnosti 20denní lhůty žalovaný označil za přehnané. Požadoval totiž pouze zcela standardní písemnosti a evidence, které je žalobce povinen vést a uschovávat. Žalovaný běžně ve lhůtách stanovuje lhůtu 15 dnů, zde s ohledem na letní období stanovil lhůtu 20denní. Daňový řád navíc umožňuje požádat o její prodloužení, což žalobce v dané věci učinil a požádal o prodloužení lhůty do 30. 9. 2023, přičemž žalovaný mu vyhověl. Dne 30. 9. 2023 byla sobota, prodloužená lhůta tak připadla na pondělí 2. 10. 2023, kdy žalobce podal žalobu. Téhož dne žalobce žalovanému sdělil, že má připraveny požadované podklady, dne 11. 10. 2023 se žalovaný dostavil do místa sděleného žalobcem a zahájil provádění kontroly předložených dokladů. Žalovaný tedy nepochybil a postupoval bez zbytečného odkladu. Žalobní tvrzení se tak zjevně nezakládají na pravdě. Pro úplnost žalovaný dodal, že napadené zahájení daňové kontroly nijak nesouvisí s daňovou kontrolou za zdaňovací období roku 2018.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Replika žalobce

11. V replice ze dne 21. 11. 2023 žalobce označil za zavádějící tvrzení žalovaného o tom, že mu žalobce neposkytl součinnost v rámci vyhledávacího řízení tím, že mu dobrovolně nedodal některé podklady, neboť tyto podklady žalovaný neměl žádné oprávnění vyžadovat a ostatně ani nevyžadoval.
12. Informace o dodání informací a podkladů v termínu do 16. 9. 2022 byla toliko obsažena v písemnosti označené jako „Protokol o ústním jednání při správě daní podle ustanovení § 60 až § 62 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)“, což je podle žalobce samo o sobě poměrně pochybné, neboť argumentuje-li žalovaný tím, že prováděl vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu, pak není jasné, z jakého titulu vůbec prováděl ústní jednání, neboť zákon nic takového v rámci vyhledávací činnosti neumožňuje. Pokud by pak snad žalovaný tvrdil, že v rámci svých úkonů v roce 2022 skutečně vyžádal konkrétní podklady a dokumenty za účelem zjišťování konkrétních skutečností, pak by se podle žalobce jednalo o (nezákonnou) skrytou daňovou kontrolu.
13. Zavádějící je pak podle žalobce i samotná legitimace následně formálně zahájené daňové kontroly prostřednictvím vyhledávací činnosti v červnu 2022. Zahájení daňové kontroly dne 31. 7. 2023 totiž časově vůbec nenavazuje na „ústní jednání“ proběhlé dne 22. 6. 2022. Pokud by se tvrzení žalovaného skutečně zakládalo na pravdě, pak je podle žalobce těžko vysvětlitelné, z jakého důvodu byla daňová kontrola zahájena až po více než roce, když jejím účelem měla být kompenzace tvrzeného neposkytnutí součinnosti. Žalobce se proto domnívá, že tvrzení žalovaného o tom, že daňová kontrola měla být zahájena v návaznosti na tvrzené neposkytnutí součinnosti v rámci úkonů činěných o více než rok dříve, je zcela účelové. Daňová kontrola navíc nenavazuje na úkony činěné v roce 2022 ani věcně, neboť rozsah daňové kontroly je vymezen zcela odlišně, než jak tomu bylo v případě podkladů, o kterých se pojednává v protokolu o „ústním jednání“. Žalobce dodal, že vyhledávací činnost podle § 78 odst. 2 daňového řádu není podmíněna součinností daňového subjektu, a správce daně tak zajisté mohl úkony provádět, kdyby to skutečně měl v úmyslu.
14. Žalobce nesouhlasil ani s tvrzením žalovaného, že je v rámci daňové kontroly aktivní a nečiní pouze formální úkony. Žalobce zopakoval, že o prodloužení lhůty požádal proto, že lhůta původně stanovená žalovaným byla pro něj objektivně nesplnitelnou. Není tedy podle něj korektní tvrdit, že žalovaný nemohl provádět kontrolu z důvodu, že žalobce požádal o prodloužení lhůty k poskytnutí podkladů, neboť žalobce byl k tomuto kroku fakticky donucen samotným žalovaným, který mu v původní výzvě stanovil lhůtu nepřiměřeně krátkou. Rovněž není pravda, že žalovaný bez součinnosti žalobce nemohl daňovou kontrolu provádět. Daňová kontrola je ovládána zásadou vyšetřovací, přičemž správce daně má velmi široké pravomoci a celou řadu nástrojů k tomu, aby daňovou kontrolu prováděl i bez jakékoliv součinnosti daňového subjektu. Ani jeden z těchto úkonů přitom v tomto případě učiněn nebyl. Žalobce se nadto domníval, že žalovaný se o aktivitu začal snažit až v návaznosti na podanou žalobu, když do místa uskladnění vyžádaných dokumentů se dostavil až dne 11. 10. 2023.

Ústní jednání soudu

15. Při jednání soudu konaném dne 9. 1. 2024 substituční právní zástupce žalobce v plném rozsahu odkázal na znění žaloby a repliky a navrhl, aby soud žalobě vyhověl. Poukázal na to, že žalovaný prováděl první úkony před formálním zahájením daňové kontroly již v roce 2021, v červnu 2022 proběhlo ústní jednání, při kterém žalobce přislíbil dodat podklady. Zahájení kontroly podle něj bylo pouze účelové s cílem prodloužit prekluzivní lhůtu. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Načasování úkonů podle něj není náhodné. Nyní podle substitučního právního zástupce žalobce s ohledem na předešlé úkony správce daně prováděné již od roku 2021 nejde o auditní daňovou kontrolu. Žalovaný navíc začal konat až po podání žaloby. Substituční právní zástupce žalobce uzavřel, že v červnu 2022 mohlo jít de facto o daňovou kontrolu v plném rozsahu. Žalobce však tenkrát podklady nakonec neposkytl, protože daňová kontrola nebyla formálně zahájena. Poukázal též pro dokreslení na to, že i další daňovou kontrolu se žalobcem zřejmě provádí stejné úřední osoby. Na provedení navrženého dokazování netrval, neboť skutečnost, že žalobce podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 dne 18. 8. 2020 mezi stranami nebyla sporná; ostatní navržené důkazy pak byly součástí předloženého správního spisu.

16. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání plně odkázala na písemné vyjádření k žalobě s tím, že žalobu nadále považovala za nedůvodnou. Žaloba přitom podle ní nesměřovala proti daňové kontrole za zdaňovací období roku 2018 a jejím předmětem nebylo ani to, jak dlouho trvala vyhledávací činnost. Kvůli nespolupráci žalobce však nebyla jiná možnost, jak ověřit daňovou povinnost než zahájení daňové kontroly. Výzva k předložení dokladů přitom byla jediným možným krokem k tomu, aby žalovaný získal důkazní prostředky. O žalobě se žalovaný dozvěděl až dne 11. 10. 2023. K namítané nečinnosti po zahájení daňové kontroly pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že s ohledem na prodloužení lhůty ani dříve konat nemohli.

Posouzení věci soudem

17. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem soud posoudil podle části třetí hlavy druhé třetího dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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 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.
18. Soud nejprve poukazuje na to, že zásahová žaloba není univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoli úkonu správního orgánu, který se žalobci nelíbí. Právě naopak, je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů, nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Jinak řečeno, zásahová žaloba plní roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, Nejvyšší správní soud upozornil na skutečnost, že ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly představuje nezákonný zásah. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. Pod č. 3566/2017 Sb. NSS, potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „... nelze docílit ‚předstižného‘ posouzení zákonnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň“. Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení na nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. Zásahová žaloba však nemá „štěpit“ jednotlivé úkony správního či daňového řízení do desítek či stovek různých zásahů. Samostatný přezkum takových úkonů ve správním soudnictví by snadno mohl nepřiměřeně prodloužit, ba dokonce v některých případech i zhatit cestu ke konečnému rozhodnutí o věci (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007-256, ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, nebo ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 As 292/2019-29).

19. V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, publ. pod č. 3974/2020 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud shrnul, že „... ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v průběhu daňové kontroly může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které mají samy o sobě zcela zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu, a současně není spravedlivé a ústavně konformní požadovat po žalobci, aby s obranou proti takovýmto úkonům vyčkal až na žalobu směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné. Jak tuto judikaturu velmi příhodně shrnul Ústavní soud, je třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správního orgánu, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení) ve sféře účastníka projevit jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, a naproti tomu na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí“ (nálezný [Ústavního soudu] ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, ZCZ, body 32 a 33). Jen proti posléze uvedené skupině lze připustit zásahovou žalobu. Naproti tomu proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (viz shodně nálezný [Ústavního soudu sp. zn.] III. ÚS 2383/19, bod 35).“
20. Při hodnocení námitek žalobce soud dále vycházel i z další judikatury Nejvyššího správního soudu, podle jehož rozsudku ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, „daňová kontrola [...] je klasickým daňovým mechanismem, pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů. Z uvedeného vyplývá, že je na správci daně, aby přistoupil k prověření - i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné; zkrátka pouze prověří správnost tvrzení daňového subjektu (např. těch informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních - § 135 a násl. daňového řádu z roku 2009). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), jako tomu bylo v souzeném případě, anebo i poté, co již dříve daň vyměřil. Je jisté, že včasné a co nejrychlejší zjištění rozdílu mezi daní tvrzenou a daní skutečnou a správnou přinese i rychlejší nápravu, a omezí tak užití sankčních ustanovení v co nejnižší míře. Takový postup správci daně umožňuje nejen výslovná právní úprava v § 85 a násl. daňového řádu z roku 2009, jež je rovněž logickým i historicky daným prostředkem k prověřování správnosti tvrzené daně. Jak bylo řečeno, správce daně je k takovému postupu oprávněn i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné. Z toho pak logicky vyplývá, že nemusí-li správce daně disponovat konkrétními pochybnostmi před zahájením daňové kontroly, není tedy v tomto ohledu co daňovému subjektu sdělovat; sdělit však musí rozsah kontrolního prověřování.“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

21. V kontextu nyní projednávané věci a žalobcem vznesených námitek z uvedeného názoru vyplývá, že nezákonnost zahájení daňové kontroly nemohlo způsobit to, že oznámení o zahájení daňové kontroly nebylo odůvodněné (viz ostatně § 85 odst. 5 daňového řádu, podle kterého toto oznámení neobsahuje odůvodnění) a že mělo být žalobci doručeno jen několik týdnů před uplynutím lhůty pro stanovení daně, což mezi stranami není sporné. Bez významu je též odpověď na otázku, zda zahájení daňové kontroly nějak navazuje na úkony činěné žalovaným v červnu 2022 či v roce 2021. Námitky tak nemohou být důvodné
22. Další žalobní námitky se pak nezakládají na skutečnosti, neboť z oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1761966/23/2507-60563-50803, je zcela zřejmý předmět kontroly, kterým je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 a 2020, tedy co má žalovaný v úmyslu kontrolovat, a že jde o daňovou kontrolu v plném rozsahu, tedy „*v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně*“. Žalobce byl v oznámení o zahájení daňové kontroly rovněž vyzván k předložení konkrétních dokumentů, a to daňové evidence, výpisů z účtů, veškerých daňových dokladů a dalších důkazních prostředků vztahujících se k podnikatelské činnosti, jako například nájemních smluv, smluv o půjčkách a úvěrech aj. za kontrolovaná zdaňovací období, a to ve lhůtě 20 dnů ode dne doručení oznámení. S posouzením této výzvy jako „*formulářové*“ a „*nejobecnější*“ se proto soud neztotožňuje.
23. Téhož dne byla žalobci doručena i výzva k doložení dokladů ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1770558/23/2507-60653-508003, ve které byl vyzván k předložení týchž dokumentů, a to ve lhůtě 20 dnů ode dne doručení výzvy. Žalobce takový postup označil za nestandardní a neracionální, neuvedl však, že by jím bylo jakkoli zasaženo do jeho práv. Ani soud v takovémto postupu neshledal přímé zkrácení práv žalobce.
24. Podobně tomu bylo v případě stanovení podle žalobce údajně nesplnitelné 20denní lhůty pro předložení požadovaných dokumentů. Při formulování této námitky žalobce již neuvedl, že stanovená lhůta byla na jeho žádost žalovaným prodloužena až do 30. 9. 2023 (fakticky až do pondělí 2. 10. 2023, neboť den 30. 9. 2023 připadl na sobotu), o čemž je ve spise založen úřední záznam ze dne 14. 8. 2023. Je tedy zřejmé, že žalobce postupem žalovaného v řízení nemohl být v tomto ohledu na svých právech jakkoli zkrácen. Jen pro dokreslení tak soud doplňuje, že ačkoli délku lhůty je vždy třeba stanovit zejména s přihlédnutím k náročnosti daného úkonu, přímo daňový řád za lhůtu nepřiměřeně krátkou považuje lhůtu kratší 8 dnů (viz § 32 odst. 2 daňového řádu), tedy minimálně 2,5x kratší než lhůtu původně stanovenou žalovaným v této věci.
25. Soud nepřisvědčil ani námitce, podle které bylo zahájení daňové kontroly pouze formálním úkonem učiněným jen za účelem přerušení lhůty pro stanovení daně, když žalobce namítal, že žalovaný od doručení oznámení a výzvy k doložení dokladů až do dne podání žaloby 2. 10. 2023 nečinil v rámci daňové kontroly žádné další úkony, a v této kontrole tedy nijak nepokračoval.
26. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu platí, že daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.
27. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně začne 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.
28. Konečně pak dle § 87 odst. 3 téhož zákona platí, že pokud správce daně nezačne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za podmínek podle odstavce 2, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde.

29. Námitka žalobce podle soudu pomíjí nejen to, že vytýkaný časový úsek se týká období pouhých dvou měsíců, ale zejména výše shrnuté skutečnosti, a sice že žalovaný současně se zahájením daňové kontroly žalobce vyzval k předložení konkrétních dokumentů, a zjevně tedy provedl úkon nasvědčující jeho připravenosti prověřovat daňová tvrzení žalobce a další skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, a že k samotnému prověřování dosud nedošlo z důvodů na straně žalobce, jehož žádosti o prodloužení lhůty k předložení vyžádaných podkladů žalovaný vyhověl. Soud je tak přesvědčen, že dne 31. 7. 2023, kdy bylo žalobci doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly, došlo nejenom k formálnímu, ale rovněž i materiálnímu (faktickému) zahájení daňové kontroly. Žalovaným zvolený postup, tedy zahrnutí výzvy k předložení dokumentů do oznámení o zahájení daňové kontroly, v daném případě představoval zcela logický start (faktické) kontrolní činnosti. K formálnímu i materiálnímu zahájení daňové kontroly tak došlo před namítaným uplynutím lhůty pro stanovení daně.
30. Na podporu učiněnému závěru lze přitom přiměřeně odkázat také na starší judikaturu, která za toliko 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 rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96). O takovou situaci se však v nyní projednávané věci (ostatně stejně jako v případech žalobcem odkazovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2022, č. j. 1 Afs 363/2021-30, a ze dne 20. 2. 2023, č. j. 10 Afs 455/2021-36) nejednalo.
31. Poznámku žalobce o tom, že nelze vyloučit snahu konkrétní úřední osoby na bezdůvodném a svévolném zahájení daňové kontroly vykazující znaky šikanóznosti, soud považuje za ryze spekulativní a ničím nedoloženou.
32. Přílehlavou pak nebyla ani námitka žalobce učiněná poprvé v replice, podle které žalovaný začal být aktivní až v souvislosti s podanou žalobou. O té se totiž žalovaný ze strany soudu mohl dozvědět nejdříve dne 10. 10. 2023, kdy mu byla soudem dodána do datové schránky spolu s výzvou, aby se k ní vyjádřil. Podle úředního záznamu založeného ve spise se v návaznosti na předložení požadovaných dokumentů žalobcem dne 2. 10. 2023 však žalovaný již den předtím (tj. dne 9. 10. 2023) s žalobcem telefonicky dohodl na termínu ústního jednání dne 11. 10. 2023.
33. Nedůvodnou byla i další námitka žalobce učiněná v replice, ve které žalobce v reakci na žalovaným zmíněný úkon ze dne 22. 6. 2022 činěný v rámci vyhledávací činnosti žalovaného a příslib žalobce poskytnout informace v něm uvedené naznačuje, že pokud by pak snad žalovaný tvrdil, že v rámci svých úkonů v roce 2022 skutečně vyžádal konkrétní podklady a dokumenty za účelem zjišťování konkrétních skutečností, pak by se podle žalobce jednalo o (nezákonnou) skrytou daňovou kontrolu.
34. K tomu soud konstatuje, že ve spise je založen „Protokol o ústním jednání při správě daní podle § 60 a 62 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)“ ze dne 22. 6. 2022 sepsaný při místním šetření mezi žalovaným a žalobcem. Podle tohoto protokolu žalovaný ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 žalobci oznámil své zjištění, že žalobce v roce 2019 vykázal příjmy ve výši 11 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

004 592 Kč a na svých bankovních účtech v uvedeném roce přijal částky v celkové výši 12 626 149,35 Kč, což představuje rozdíl 1 621 557,35 Kč, a požádal jej o vysvětlení tohoto rozdílu. Žalobce k tomu uvedl, že se bude muset podívat do účetnictví na výpisy z účtů, dva z uvedených účtů ale jsou jeho soukromé účty. Podle svých slov potřebné doklady žalobce přislíbil žalovanému předložit v termínu do 16. 9. 2022.

35. V první řadě soud k související námitce žalobce poukazuje na § 80 odst. 3 daňového řádu, podle něhož o průběhu místního šetření sepíše správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. Na skutečnosti, že informace o dodání informací a podkladů v termínu do 16. 9. 2022 je obsažena právě v protokolu, tak soud neshledal cokoli vadného. Účastníci řízení se dále shodují v tom, že žalobce jím samotným přislíbené a jím blíže nekonkretizované podklady žalovanému nedodal. Z toho je zřejmé, že žalovaný nemohl z nich vyplývající skutečnosti a správnost daňové povinnosti žalobce skutečně prověřovat, tedy provádět činnost, která je esenciální podstatou daňové kontroly. Námitka toho, že se dne 22. 6. 2022 jednalo o (nezákonnou) skrytou daňovou kontrolu, ze které by se implicitně snad mohlo odvodit, že nyní zahájená kontrola je nezákonná, tak není důvodná.
36. Žalobu soud z výše uvedených důvodů vyhodnotil v rámci uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
37. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, 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 (více) 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Ústí nad Labem 9. ledna 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Mgr. Ladislav Vaško, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.