



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Areál Přemyslovice s.r.o.**, se sídlem Příkop 838/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2022, č. j. 62 Af 14/2020-65,

t a k t o :

Výroky I., III. a IV. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2022, č. j. 62 Af 14/2020-65, **se ruší** a věc se mu v tomto rozsahu **v r a c í** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj vydal ve dnech 8. až 15. 3. 2019 celkem 26 dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období měsíců března 2015 až prosince 2016 a první až čtvrté čtvrtletí roku 2017, jimiž žalobci doměřil DPH v celkové výši 1 975 079 Kč a penále v celkové výši 395 006 Kč. K doměření daně vedlo to, že žalobce dle správce daně neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH za nákup stavebního materiálu a další plnění na výstavbu dvou srubů a v březnu a prosinci roku 2015 rovněž za nákup čtyřkolek. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51370/19/5300-21443-712603, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který shora uvedeným rozsudkem žalobou napadené rozhodnutí zrušil v rozsahu, v němž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na DPH a penále za zdaňovací období března a dubna 2015 a potvrdil tyto platební výměry (výrok I. rozsudku), a ve zbytku soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (výrok II.). Výroky III. a IV. svého rozsudku krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení.

[3] Krajský soud k námitce žalobce, podle níž v daném případě nastala „překážka věci rozhodnuté“, považoval za podstatné, že u žalobce již ve vztahu k posuzovaným odpočtům DPH proběhla daňová kontrola, a to ke zdaňovacím obdobím března a dubna 2015. V rámci této daňové kontroly, zahájené dne 18. 5., resp. 5. 6. 2015, správce daně (v té době byl místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Olomoucký kraj – pozn. NSS) podle názoru krajského soudu zcela rezignoval na jakékoli ověření a získání jakýchkoli dokladů, z nichž by ekonomický (investiční) záměr žalobce skutečně vybudovat ve zmíněných srubech skladové prostory a ty následně pronajímat vyplynul, obzvláště když bylo zjevné, že sruby nejsou typickými skladovacími prostorami. V rámci daňové kontroly žalobce k otázce správce daně, pro jakou činnost je prováděna výstavba dvou srubů, pouze uvedl, že sruby budou sloužit jako skladovací prostory a budou dále pronajímány dalším daňovým subjektům, načež správce daně dospěl k závěru, že výše daně na vstupu ani výstupu za uvedená zdaňovací období se nemění. Krajský soud měl za to, že tento kontrolní výstup se neopíral o jakékoli ověření tvrzení žalobce. U nákupu čtyřkolky v březnu 2015 správce daně podle krajského soudu na zjišťování jakékoli souvislosti s výstavbou areálu rovněž zcela rezignoval.

[4] Ze zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), podle krajského soudu plyne, že v rámci tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně lze přistoupit ke kontrolnímu postupům k prověření daňových povinností a původního tvrzení daňového subjektu mimo jiné za situace, kdy správce daně zjistí, že daň má být vyšší, než daňový subjekt dříve přiznal. V takovém případě správce daně vyzve daňový subjekt dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. Po reakci daňového subjektu na tuto výzvu lze podle názoru krajského soudu použít postup k odstranění pochybností, a to pro jeho cílený a omezený charakter. Za podstatné pro posouzení toho, zda výzvou k podání dodatečného daňového přiznání došlo dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, považoval krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu materiální hledisko, kterým je věcná i časová souvislost mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a následnou výzvou k odstranění pochybností.

[5] V posuzované věci ovšem podle krajského soudu ve vztahu ke zdaňovacím obdobím března a dubna 2015 nebyly splněny podmínky pro vydání výzev dle § 145 odst. 2 daňového řádu ani pro navazující postupy k odstranění pochybností, k nimž správce daně u všech zdaňovacích období přistoupil v roce 2018, neboť zjištění správce daně (že sruby slouží pro účely bydlení) nelze považovat za novou skutečnost, kterou by bylo možné „zhojit“ nedostatečné prověření podmínek pro uplatnění odpočtu DPH v rámci daňové kontroly, která proběhla ke zdaňovacím obdobím března a dubna 2015 v roce 2015. Krajský soud měl za to, že stejně jako u opakování daňové kontroly i u postupu k odstranění pochybností, který má být prováděn poté, co již k prověřované dani proběhla daňová kontrola, je třeba, aby se tento postup ve smyslu § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu, v tehdejší znění, opíral o novou skutečnost, která nemohla být bez zavinění správce daně zjištěna při prvotní daňové kontrole. Krajský soud tedy nesouhlasil s argumentací žalovaného, podle níž k prolomení pravidla obsaženého v § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu, v tehdejší znění, došlo v důsledku toho, že správce daně zjistil nové skutečnosti, které mu nebyly známy během dříve provedené daňové kontroly. Krajský soud zdůraznil, že po ukončení daňové kontroly byly prověřovány tytéž skutečnosti související s tím, že žalobce v souvislosti s výstavbou srubů nikdy nevykazoval žádnou ekonomickou činnost a svůj „investiční plán“ vůbec ničím

pokračování

nedoložil, aniž by se ovšem jeho investiční záměr či rozsah ekonomického využití jeho nemovitého majetku od roku 2015 jakkoli změnil.

[6] Krajský soud připustil, že jistě mohou i v průběhu času nastat změny v rámci ekonomické činnosti daňových subjektů, povinností správce daně však je tvrzení daňových subjektů ověřit. Námitku „překážky věci rozhodnuté“, kterou je podle krajského soudu třeba vztáhnout i na kombinaci daňové kontroly a následného postupu k odstranění pochybností, tak krajský soud u zdaňovacích období března a dubna 2015 hodnotil jako důvodnou. Ač to krajský soud výslovně nezmínil, z jeho argumentace lze zároveň dovodit, že jestliže shledal výzvy k podání dodatečných daňových přiznání ve spojení s následnými výzvami k odstranění pochybností správce daně nezákonnými z důvodu porušení podmínek stanovených daňovým řádem pro opakované prověřování téže daně, měl zároveň za to, že tyto výzvy nemohly prodloužit u uvedených zdaňovacích období dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, takže u uvedených zdaňovacích období došlo k jejich marnému uplynutí.

[7] Naopak výzvy k podání dodatečného daňového přiznání ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím (května 2015 až 4. čtvrtletí 2017) byly podle krajského soudu vydány v souladu se zákonem, takže běžící tříleté prekluzivní lhůty prodloužily. Krajský soud zdůraznil, že byly tyto výzvy rovněž dostatečně zdůvodněny, přičemž z jejich obsahu je dána věcná souvislost mezi těmito výzvami a následně vydanými výzvami k odstranění pochybností. Ve výzvách k podání dodatečného daňového přiznání vydaných ve dnech 11. až 25. 4. 2018 správce daně poukázal na to, že sruby nejsou používány k ekonomické činnosti, a odkázal na průběh místních šetření, kdy zjistil, že na vstupní bráně areálu, v němž jsou umístěny sruby, se nacházejí dvě poštovní schránky se jmény fyzických osob – K. a J. R., P. S. (jednatel žalobce) a N. T. – a několika obchodních společností. Správce daně dále odkázal na poznatky získané vyhledávací činností, podle nichž pan S., pan R. a paní R. soukromě obývali již rok a půl oba sruby, které jsou uvnitř vybaveny a používány k bydlení. S ohledem na skutečnost, že žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích neuskutečňoval žádnou ekonomickou činnost, nárok na odpočet DPH mu podle správce daně nemohl vzniknout. Z tohoto důvodu správce daně vyzval žalobce podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání.

[8] Krajský soud dále připomněl, že následné výzvy k odstranění pochybností, vydané podle § 89 odst. 1 daňového řádu dne 15. 10. 2018 poté, co žalobce podal dodatečná daňová přiznání na nulovou změnu daně, jsou zdůvodněny shodně jako předchozí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Navíc je v nich uvedeno, že správce daně nahlédl dne 23. 2. 2018 do trestního spisu a pořídil kopii fotodokumentace z domovních prohlídek provedených ve zmiňovaných srubech. Z fotografií je zřejmé, že oba sruby byly uvnitř vybaveny a používány k soukromému bydlení. V návaznosti na uvedená zjištění vznikly správci daně pochybnosti o poslední známé dani ve vztahu k naplnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Podle názoru krajského soudu má zdůvodnění postupu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacím obdobím května 2015 až 4. čtvrtletí 2017 bezprostřední vztah k obsahu výzev k podání dodatečného daňového přiznání a navazuje na konkrétní poznatky správce daně zdůvodňující relevantní pochybnosti ohledně deklarovaného ekonomického účelu výstavby srubů a nákupu čtyřkolky.

[9] Krajský soud uzavřel, že u doposud nekontrolovaných zdaňovacích období správce daně zvolil adekvátní kontrolní postup a byl k tomu na základě daňového řádu v rámci

prekluzivní lhůty oprávněn. Zvolený postup k odstranění pochybností přitom podle krajského soudu odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností v návaznosti na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání (je konkrétně zaměřen pouze na ekonomické využití dvou srubů a čtyřkolky). Zahájením a prováděním postupu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacím obdobím května 2015 až 4. čtvrtletí 2017 tak nedošlo ke zkrácení žalobce na jeho právech ani k účelovému prodloužení prekluzivní lhůty.

[10] Krajský soud dále zdůraznil, že pokud žalobce po celou dobu tvrdil, že uvedené výdaje souvisí se stavbami, které budou používány pro jeho ekonomickou činnost (jako sklady, resp. že budou pronajímány další subjektům), nesl ohledně realizace tohoto investičního záměru důkazní břemeno, neboť bylo na něm, aby prokázal, že přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z judikatury Nejvyššího správního soudu podle krajského soudu plyne, že pokud plátce daně nárok na odpočet daně uplatnil, avšak následně použil přijatá zdanitelná plnění k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebo je nepoužil pro výkon své ekonomické činnosti, nárok na odpočet DPH mu nevznikl.

[11] Důkazní břemeno tedy podle krajského soudu vázlo na žalobci, který je však neunesl a pochybnosti správce daně nevyvrátil. Žalobce ničím neprokázal, že by sruby a čtyřkolku využíval v rámci své ekonomické činnosti, ostatně to netvrdil ani v žalobě. Jeho obrana stála na argumentu, že dokud nejsou sruby zkolaudovány, nelze je jakkoli, tedy ani ekonomicky, využívat. Podle krajského soudu však bez ohledu na skutečnost, k jakému účelu budou sruby v budoucnu zkolaudovány, správce daně prokázal, že sruby byly fakticky užívány k soukromému bydlení. Skutečnost, že sruby (ke dni podání žaloby) neměly číslo popisné ani orientační, nebyla z hlediska daňového podstatná. Podle krajského soudu není vyloučeno, že v budoucnu žalobce záměr změnil a začne sruby používat k podnikání, v nyní posuzované věci však jeho argumentace zůstala ve zcela obecné rovině.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[12] Žalovaný (stěžovatel) napadá výrok I. rozsudku krajského soudu kasační stížností. Uvádí, že v posuzovaném případě došlo k odepření nároku na odpočet DPH proto, že žalobce neprokázal, že přijatá plnění, na jejichž základě uplatnil sporný nárok na odpočet, použil pro svoji ekonomickou činnost. Tuto skutečnost nebylo dle stěžovatele možné prověřit v době provedení daňové kontroly v roce 2015, neboť se nejednalo o okolnost týkající se přijetí daných zdanitelných plnění, ale jejich budoucího použití.

[13] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož správce daně při daňové kontrole provedené v roce 2015 rezignoval na ověření žalobcových tvrzení. Stěžovatel popsal, že žalobce při daňové kontrole uvedl, že přijatá plnění budou využita ke stavbě srubů, které budou po jejich dokončení sloužit k pronájmu jakožto skladovací prostory a kanceláře. Ke stavbě srubů (konkrétně k přepravě materiálu) měly podle stěžovatele sloužit i nakoupené čtyřkolky. Tvrzení žalobce správce daně ověřil při ústních jednáních dotazy na žalobcovu účetní a jeho jednatele, kterého konfrontoval se skutečností, že dle projektové dokumentace, kterou měl správce daně k dispozici, se dané stavební záměry jeví spíše jako rodinný dům, nikoliv jako kanceláře či sklady. Odpovědi žalobcova jednatele však nebyly v rozporu s jeho tvrzeními o budoucím využití areálu. Tvrzení žalobce byla ověřena rovněž telefonickou komunikací s Hasičským záchranným sborem ČR

pokračování

a Okresní hygienickou stanicí v Prostějově, které shodně potvrdily, že se jedná o objekty určené k podnikání, přestože se tak dle projektu nejeví. Za této důkazní situace dle stěžovatele nelze správci daně vytýkat, že neodhalil budoucí způsob využití srubů a nezpochybnil žalobcem uplatněný nárok na odpočet. Skutečnost, že žalobce sruby nevyužívá k podnikání, nýbrž k soukromému bydlení, vyšla najevo až po skončení daňové kontroly.

[14] Nové okolnosti, které odůvodňovaly opakované prověření skutečností zjišťovaných při daňové kontrole v roce 2015, spatřuje stěžovatel v tom, že žalobce v daňových příznacích za jednotlivá zdaňovací období v letech 2015 až 2017 nedeklaroval v podstatě žádnou ekonomickou činnost. Správce daně přistoupil vedle výzvy žalobci k předložení daňových dokladů rovněž k vyhledávací činnosti, v jejímž rámci zjistil nahlédnutím do trestního spisu, že žalobce sruby nepronajímá, ale užívá je k bydlení soukromých osob. Tato zjištění, která zakládají důvodný předpoklad budoucího doměření daně, nemohl mít správce daně k dispozici v době provedení daňové kontroly, a jedná se tedy o skutečnosti odůvodňující opakované prověřování sporného odpočtu. K vydání výzev k podání dodatečných daňových příznacích k DPH za zdaňovací období března a dubna 2015 a k následnému postupu k odstranění pochybností tedy dle stěžovatele došlo v souladu se zákonem. Krajský soud podle stěžovatele hodnotil věc optikou aktuální důkazní situace, nikoliv důkazní situace, která panovala po provedení daňové kontroly v roce 2015.

[15] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v dotčených zdaňovacích obdobích pořizoval majetek, není tedy pravdou, že nevyvíjel žádnou ekonomickou činnost. Nesouhlasí s tím, že vyvstaly nové důvody pro opakované prověřování sporných odpočtů. Dotčené sruby nejsou dle žalobce dokončené a nejsou připraveny ke kolaudaci. Vzhledem k tomu, že stavby nejsou zkolaudované, nelze je používat k ekonomické činnosti ani k soukromým účelům. Z protokolu o domovní prohlídce vyplývá pouze to, že se v prostorách srubů pohybovaly určité osoby, nikoliv že by zde tyto osoby bydlely. Tyto osoby bydlely toho času na jiných adresách. Žádné nové skutečnosti odůvodňující opakované prověřování sporného odpočtu tedy dle žalobce nenastaly. Žalobce dodal, že stavby dosud nejsou užívány a nebyly zkolaudovány, jednak z finančních důvodů, jednak vzhledem k administrativním překážkám, které ve věci vyvstaly. Se závěry krajského soudu se žalobce neztotožňuje, kasační stížnost však vzhledem ke své problematické finanční situaci nepodal.

[16] Na vyjádření žalobce reagoval stěžovatel replikou, v níž konstatoval, že se žalobcova tvrzení převážně nevztahují k předmětu řízení. Předmětem řízení o kasační stížnosti není to, zda žalobce vyvíjel ekonomickou činnost, ale zda opakovanému prověřování odpočtů DPH uplatněných žalobcem ve zdaňovacích obdobích března a dubna 2015 bránila „překážka věci rozhodnuté“. Skutečnost, že bez kolaudačního rozhodnutí nesmí být stavba oficiálně užívána, neznamená, že by její užívání fakticky nebylo možné a že k němu nedochází. Další žalobcova argumentace zpochybňuje spíše zákonnost závěru krajského soudu o neprokázání nároku na odpočet, ten však nebyl kasační stížností zpochybněn. Důvody, které žalobce vedly k nepodání kasační stížnosti, nejsou rozhodné.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že kasační stížnost směřuje pouze proti výroku I. rozsudku krajského soudu. Zamítavý výrok II. rozsudku krajského soudu nebyl nenapaden (lhostejno z jakého důvodu) kasační stížností. Soud tedy, jsa vázán rozsahem kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), posuzoval zákonnost napadeného rozsudku pouze v rozsahu jeho výroku I. a zároveň v rozsahu uplatněných kasačních důvodů (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[19] V posuzovaném případě je spornou otázkou, zda byly výzvy k podání dodatečných daňových přiznání k DPH a na ně navazující výzvy k odstranění pochybností správce daně za zdaňovací období března a dubna 2015 vydány v souladu se zákonem, tedy při splnění podmínek, které byly v § 85 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, stanoveny sice pro opakování daňové kontroly, které je však podle názoru krajského soudu, jež stěžovatel nezpochybňuje, třeba vztáhnout i na situaci nyní posuzovanou, tedy na uplatnění uvedené výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a následného postupu k odstranění pochybností po provedení daňové kontroly k téže dani. Posouzení této otázky je zároveň rozhodující i pro závěr o tom, zda vydáním zmiňovaných výzev k podání dodatečných daňových přiznání za uvedená zdaňovací období došlo dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[20] Podmínky pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání jsou stanoveny v § 145 odst. 2 daňového řádu, podle něhož může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.

[21] Podmínky pro vydání výzvy k odstranění pochybností správce daně v rámci zahájení postupu k odstranění pochybností jsou zakotveny v § 89 daňového řádu. Dle odstavce 1 tohoto ustanovení, ve znění účinném do 31. 12. 2020, měl-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, měl daňový subjekt vyzvat k odstranění těchto pochybností. Dle odstavce 2 téhož ustanovení má správce daně ve výzvě uvést své pochybnosti způsobem, který umožňoval daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

[22] Možnost provedení opakované daňové kontroly upravoval daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, v § 85 odst. 5. Podle tohoto ustanovení bylo daňovou kontrolou, která se týkala skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány,

pokračování

možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistil nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládaly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto bylo možné daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídal nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učinil úkon, kterým změnil svá dosavadní tvrzení; takto bylo možné daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídal změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

[23] Dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.

[24] Nejvyšší správní soud předesílá, že provedení daňové kontroly nezakládá ve vztahu ke kontrolovaným skutečnostem překážku věci rozhodnuté. Na to Nejvyšší správní soud upozornil již v krajském soudem rovněž citovaném rozsudku ze dne 26. 2. 2007, č. j. 8 Afs 28/2005-66, dostupném na www.nssoud.cz: „*Opakovanou daňovou kontrolu nelze striktně klást naroveň opakovanému rozhodnutí v téže věci; je však nezbytné na ni pohlížet dle stejných zásad. Nejvyšší správní soud již dříve judikoval, že prováděná daňová kontrola sama o sobě (ani zpráva o ní sepsaná ...) nemohou překážku věci rozhodnuté založit. Daňová kontrola je pouze dílčí procesní postup správce daně odehrávající se v rámci daňového řízení; zpráva o kontrole není rozhodnutím sui generis, není proto rovněž způsobilá založit překážku věci rozhodnuté.*“ Uvedl-li Nejvyšší správní soud v daném rozsudku, že zásady týkající se překážky věci rozhodnuté je nutné přiměřeně použít i na institut daňové kontroly a popsal-li následně podmínky, za jejichž splnění lze daňovou kontrolu opakovat, učinil tak z toho důvodu, že tehdejší zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přímo neupravoval podmínky pro opakování daňové kontroly. Jelikož daňový řád již podmínky pro opakování použití daňové kontroly upravuje (v rozhodném znění tak činil v § 85 odst. 5), nebylo zapotřebí přistupovat k přiměřenému použití zásad týkající se překážky věci rozhodnuté, ale přímo aplikovat § 85 odst. 5 daňového řádu, v tehdejší znění, byť na situaci, kdy po první daňové kontrole nenásledovala nová daňová kontrola, ale výzva správce daně k podání dodatečného daňového přiznání a navazující postup k odstranění pochybností. Jak již bylo konstatováno, tento závěr krajského soudu stěžovatel nezpochybňoval, měl však za to, že podmínky § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu, v relevantním znění, byly u posuzovaných zdaňovacích období splněny.

[25] S názorem stěžovatele se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, naopak nepovažuje za správný závěr krajského soudu o nesplnění požadavků § 85 odst. 5 daňového řádu. Krajskému soudu totiž nelze přisvědčit, že správce daně při daňové kontrole provedené v roce 2015 rezignoval na ověření žalobcových tvrzení týkajících se sporných odpočtů. Zpráva o daňové kontrole ze dne 4. 8. 2015 je sice velmi stručná, z dalších podkladů obsažených ve spise stěžovatele je však zřejmé, že se správce daně pokusil ověřit oprávněnost uplatnění sporných odpočtů nejen dotazy, které při ústních jednáních položil žalobcově účetní a jednateli, ale rovněž telefonickým dotazem u Okresní hygienické stanice v Prostějově a u Hasičského záchranného sboru ČR, které vydaly souhlasy s výstavbou dotčených srubů. Tyto orgány shodně uvedly, že objekty jsou určeny k podnikání, i když se tak dle projektu nejeví. Správce daně se obrátil také na příslušný stavební úřad, který však v té době územní ani stavební řízení ohledně uvedených srubů nevedl, takže tyto stavby probíhaly v té době neoprávněně. Pokud správce daně za této důkazní situace neshledal

důvod pro odepření žalobcem uplatněných odpočtů, nelze mu nic vytknout. Lze si stěží představit, jakým dalším způsobem by v době provádění daňové kontroly mohl ověřit skutečný budoucí způsob využití žalobcových rozestavěných srubů. Pokud správce daně následně při vyhledávací činnosti získal indicie svědčící o tom, že žalobcem sdělené informace byly nepravdivé, neboť sruby jsou využívány k jinému účelu, než jaký žalobce deklaroval při provedené daňové kontrole (umístění poštovních schránek u objektů a fotodokumentace pořízená při domovních prohlídkách provedených v daných srubech souvislosti s trestním řízením zahájeným na základě trestního oznámení evidovaného pod č. j. KRPM-100961-674/TČ-2015-140080, o jehož zahájení byl správce daně informován až dne 11. 8. 2017), jednalo se o situaci, kdy správce daně ve smyslu § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu, v tehdejší znění, zjistil nové skutečnosti a důkazy, které nemohly být bez jeho zavinění uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládaly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti dosud stanovené daně.

[26] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období března a dubna 2015 ve spojení s navazujícím postupem správce daně k odstranění pochybností byly i z pohledu § 85 odst. 5 daňového řádu, v tehdejší znění, v souladu se zákonem. Již krajský soud přitom dospěl u všech posuzovaných zdaňovacích období k závěru, který žalobce nenapadl kasační stížností, že rovněž veškeré podmínky stanovené § 145 odst. 2 a § 89 daňového řádu byly v posuzované věci splněny. Není tudíž ani žádný důvod, proč by i výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období března a dubna 2015, které nakonec vedly k doměření daně za tato zdaňovací období, neměly dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodlužovat lhůty pro stanovení daně.

IV.

Závěr a náklady řízení

[27] Vzhledem k uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto zrušil výroky I., III. a IV. rozsudku krajského soudu a věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Byť výroky III. a IV. rozsudku krajského soudu o nákladech řízení nebyly kasační stížností napadeny, ke zrušení těchto výroků vedlo jednak to, že byly závislé na výsledku řízení o žalobě (§ 109 odst. 3 věta za středníkem s. ř. s.), především však bude v novém rozhodnutí krajského soudu zapotřebí rozhodnout rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.) a nákladů dalšího řízení před krajským soudem.

[28] V dalším řízení bude krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. března 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu