



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Langáška a soudců Tomáše Kocourka a Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupen Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha 4, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. června 2023 č. j. 51 Af 25/2021-113

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spočívá v provádění daňové kontroly, jejímž předmětem je daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 a duben až srpen 2014. Požadoval, aby soud žalovanému zakázal v daňové kontrole pokračovat.

[2] Nejvyšší správní soud předesílá, že pro posouzení věci jsou rozhodná znění zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, před i po účinnosti jeho novelizace provedené zákonem č. 283/2020 Sb., který vstoupil v účinnost dne 1. ledna 2021. Cituje-li Nejvyšší správní soud v následujícím textu ustanovení daňového řádu, míní tím ustanovení ve znění, které bylo relevantní pro zde popisované skutečnosti.

[3] Ze správního spisu vyplývá, že dne 22. ledna 2018 odeslal žalovaný na Slovensko žádost o informace dle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty ohledně daňové povinnosti žalobce za období listopad 2013 až leden 2015. Odpověď obdržel dne 22. října 2018. Jednalo se o jednu z mnoha žádostí o mezinárodní výměnu informací učiněnou na přelomu let 2017 a 2018, které se týkaly ověření údajů u dodavatelů a odběratelů žalobce v jiných členských státech Evropské unie. Dne 6. února 2018 žalovaný oznámil žalobci svůj záměr provést daňovou kontrolu a stanovil mu termín, kdy se má osobně dostavit k žalovanému za účelem zahájení kontroly. Žalobce se však ve stanovený čas nedostavil a ani se neomluvil. Oznámení záměru zahájit kontrolu předcházel ještě neúspěšný pokus o telefonické vyrozumění žalobce (žalobcem poskytnuté telefonní číslo neexistovalo). Žalobce nereagoval ani na výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 10. dubna 2018, kterou žalovaný žalobce vyzval ke sdělení konkrétního času, kdy bude schopen dostavit se k zahájení daňové kontroly. Po dobu následujících tří let neměl žalobce žádné povědomí o činnosti žalovaného, jenž v mezidobí shromažďoval důkazní prostředky od třetích osob a z daňových řízení vedených s jinými daňovými subjekty. Dne 18. března 2021 žalovaný žalobci sdělil, že vyčíslil daň na základě vlastního dokazování. Žalobce dne 23. března 2021 žalovaného požádal o umožnění distančního nahlížení do spisu, aby se seznámil se všemi listinami a jinými důkazy, na které žalovaný ve sdělení odkazuje, a mohl se tak k jednotlivým závěrům kvalifikovaně vyjádřit. Zároveň požádal o prodloužení osmidenní lhůty k vyjádření k důkazům a jejich možnému doplnění o 30 dnů, resp. o dalších 15 dnů od doručení spisu. Ten byl žalobci doručen dne 13. dubna 2021.

[4] Dne 6. dubna 2021 oznámil žalovaný žalobci podle § 87 odst. 1 daňového řádu zahájení daňové kontroly a vyzval ho k předložení konkrétně vyjmenovaných dokumentů a sdělení informací relevantních pro jeho daňové povinnosti, a to ve lhůtě 30 dní. Žalovaný totiž usoudil, že žalobce již hodlá spolupracovat tak, aby byla daň stanovena co nejpresněji. Dne 7. dubna 2021 zástupce žalobce kontaktoval žalovaného s dotazem, proč jsou vůči žalobci vedena dvě daňová řízení, když se k výsledkům prvního z nich ještě ani nevyjádřil. Žalovaný žalobci dne 22. dubna 2021 sdělil, že zahájením daňové kontroly byl jeho předchozí postup ukončen ve smyslu § 87 odst. 5 daňového řádu. Osmidenní lhůta je lhůtou stanovenou rozhodnutím, kterou nelze ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu prodloužit. Požadavek na její prodloužení však lze zohlednit v rámci daňové kontroly, což také dle svých slov žalovaný učinil – lhůta k předložení požadovaných listin by uplynula později než původní (teoreticky prodloužená) lhůta a žalobce může nadto požádat o její prodloužení. Žalobce nicméně požadované doklady nedoložil, a proto ho k tomu žalovaný dne 17. června 2021 vyzval ve smyslu § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, a to ve lhůtě 15 dní. Dne 7. července 2021 namítl žalobce nezákonnost daňové kontroly. Dne 11. srpna 2021 žalovanému sdělil, že zkompletoval účetnictví, a navrhl jeho předložení v první polovině září 2021.

pokračování

[5] V žalobě a během jednání v řízení před krajským soudem žalobce namítal, že zahájení daňové kontroly bylo v rozporu s § 87 odst. 5 daňového řádu pro překážku litispendence, neboť řízení vyplývající ze sdělení ze dne 18. března 2021 nebylo nijak ukončeno. Přejít do tohoto řízení do daňové kontroly přitom zákon nijak nepředpokládá. V důsledku překážky litispendence uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 87 odst. 6 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu. Sdělení ze dne 18. března 2021 je třeba považovat z hlediska materiálního za rozhodnutí, přičemž řízení, v němž bylo vydáno, nebylo doposud nijak ukončeno. Tím, že žalovaný původně sám stanovil daň dokazováním, prováděl ve skutečnosti opakovanou daňovou kontrolu, což je zapovězený postup. Dle názoru žalobce byl žalovaný motivován toliko možností prodloužit lhůtu ke stanovení daně (v den vydání sdělení zbýval do jejího uplynutí pouze měsíc a půl). Žalovaný navíc za nastalých okolností nemohl podle § 87 odst. 5 daňového řádu daň stanovit jinak než sjednáním nebo na základě pomůcek. Žalobce rovněž namítal, že v projednávané věci nemohlo dojít ke stavení lhůty pro stanovení daně z důvodu mezinárodního dožadání, neboť k němu žalovaný přistoupil ještě před zahájením doměřovacího řízení.

[6] V průběhu řízení před krajským soudem byla daňová kontrola ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad 2013 a duben až srpen 2014 ukončena.

[7] Krajský soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. V odůvodnění rozsudku uvedl, že marným uplynutím patnáctidenní lhůty obsažené ve výzvě ze dne 10. dubna 2018 došlo k opětovnému běhu lhůty pro stanovení daně (tedy 4. května 2018). Ta by s ohledem na § 87 odst. 6 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu uplynula až dne 4. května 2021. Daňová kontrola byla zahájena 6. dubna 2021, tudíž v rámci této lhůty. Krajský soud dospěl k názoru, že ve věci probíhalo pouze jedno daňové řízení, a to řízení doměřovací – překážka litispendence tedy nemohla nastat. Daňová kontrola totiž není dalším řízením, ale postupem vedeným v rámci doměřovacího řízení. Účelem doměřovacího řízení je co nejpřesněji zjistit a stanovit daň, což je nejlépe možné pomocí dokazování za součinnosti daňového subjektu. Sdělení o vyčíslení daně není meritorním rozhodnutím, a i po jeho vydání mohla být daňová povinnost měněna. Ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu nelze chápat tak, že správce daně musí při nesoučinnosti daňového subjektu přistoupit ke stanovení daně na základě pomůcek; jedná se toliko o možnost, kterou v projednávané věci žalovaný skutečně mohl zvolit. Projevili-li však daňový subjekt později vůči se správcem daně spolupracovat, zvyšuje se tím pravděpodobnost přesnějšího zjištění a stanovení daně, tj. naplnění účelu doměřovacího řízení. Žalovanému proto nelze vytýkat, že ve věci zahájil daňovou kontrolu, která je z hlediska dokazování nevhodnějším postupem. Krajský soud žalobci nepřisvědčil ani v tom smyslu, že by se jednalo o opakovanou daňovou kontrolu. Jí předcházející postup totiž nelze ani materiálně považovat za daňovou kontrolu, nýbrž za vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu. V projednávané věci prováděl žalovaný dokazování zcela bez součinnosti s žalobcem a žádný z jeho úkonů vůči žalobci ani nesměřoval. To vylučuje, aby byl jeho předchozí postup daňovou kontrolou v materiálním smyslu. Daňový řád sice nepředpokládá, že by mělo k dokazování dojít i jinak než v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností, nicméně není nezákonností, pokud správce daně zvolí jiný procesní rámec, který ve stejné míře šetří práva daňového subjektu. Z obsahu oznámení o zahájení daňové kontroly navíc vyplývá, že zahájení daňové kontroly nelze v projednávané věci hodnotit jako formální úkon, jehož účelem by bylo prodloužit lhůtu. Krajský soud rovněž naznačil, že mezinárodní dožadání může správce daně využít i v rámci

vyhledávací činnosti provedené před zahájením doměřovacího řízení (mimo daňovou kontrolu). Proto i v nynější věci mělo za následek stavení lhůty pro zdaňovací období prosinec 2013 a duben až srpen 2014 (období, u nichž počala lhůta pro stanovení daně plynout až po 1. lednu 2014, tedy po nabytí účinnosti zákona č. 344/2013 Sb.). Krajský soud závěrem rozsudku korigoval názor žalovaného na konkrétní data běhu a stání lhůty pro vyměření daně. Dle názoru soudu byla lhůta dne 4. května 2018 (po uplynutí lhůty ve výzvě ze dne 10. dubna 2018) přerušena a počala běžet lhůta nová (§ 148 odst. 3 tehdejšího znění daňového řádu).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V první řadě je toho názoru, že rozsudek je nepřezkoumatelný. Stěžovatel namítá, že jeho podání z 23. března 2021 nelze považovat za projev zájmu o spolupráci s žalovaným, ale toliko o žádost o umožnění nahlížet do spisu. Výklad tohoto podání krajským soudem tedy nerespektuje skutečnou vůli projevenou stěžovatelem, čímž krajský soud svůj rozsudek zatížil vadami ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel uznává, že pochybil, když nereagoval na dřívější výzvy žalovaného. Postupoval tak však ne proto, aby se vyhýbal svým povinnostem, ale kvůli tomu, že v danou dobu ho tížily existenční (zdravotní a ekonomické) potíže. Z jazykového znění i účelu § 87 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že v případě, kdy má správce daně stanovit daň podle pomůcek, již nemůže přistoupit k provedení daňové kontroly. Ve věci byla vedena dvě paralelní řízení – zaprvé se jednalo o řízení o žádosti stěžovatele ze dne 23. března 2021, o které nebylo nijak rozhodnuto, a zadruhé o daňovou kontrolu. Zákon nezná přechod z doměřovacího řízení do daňové kontroly. Stěžovatel uvádí, že mu není zřejmé, jakou formu má vlastně sdělení ze dne 18. března 2021 a na základě jakého dokazování mu byla daň stanovena. Sdělení totiž nemá žádnou procesněprávní oporu v zákoně. Proto ostatně i žádal o poskytnutí údajů ze spisu.

[10] Stěžovatel uvádí, že sdělení ze dne 18. března 2021 mělo fakticky formu rozhodnutí, čemuž odpovídá i jeho obsah, zejména pak povaha závěrečného poučení a skutečnost, že je v něm stanovena výše daňové povinnosti. Sdělení by dle názoru stěžovatele mohlo být označeno i za výsledek kontrolního zjištění ve smyslu § 88 daňového řádu. Ten sice není meritorním rozhodnutím, v jeho důsledku však dochází ke koncentraci řízení. Žalovaný tedy před jeho vydáním fakticky prováděl daňovou kontrolu. V rámci postupu žalovaného bylo stěžovateli umožněno uplatnění jeho práv a daň byla závěrem stanovena dokazováním. Nejinak by tomu bylo v rámci daňové kontroly. Dle názoru stěžovatele tedy žalovaný mohl i nadále pokračovat v dosavadním postupu. Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem v tom, že prostřednictvím daňové kontroly měl žalovaný lépe šetřit jeho práva. Žalovaný zahájením daňové kontroly sledoval toliko prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že kasační námitky většinou kopírují námitky žalobní. Navrhuje kasační stížnost zamítnout. Je toho názoru, že žádost

pokračování

o poskytnutí spisového materiálu ze dne 23. března 2021 lze vyložit pouze tak, jak to žalovaný učinil v rámci svého postupu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné.

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování přezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. června 1995 sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. června 1997 sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. nález ze dne 11. dubna 2007 sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena.*“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. července 2004 č. j. 4 As 5/2003-52 vyslovil, že pokud „*odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ V rozsudku ze dne 4. prosince 2003 č. j. 2 Ads 58/2003-75 Nejvyšší správní soud uvedl, že „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*“

[16] V tomto kontextu Nejvyšší správní soud naznal, že rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný není. V prvé řadě je třeba uvést, že z odůvodnění rozsudku lze zřetelně vyčíst, jaké úvahy vedly krajský soud k vyslovení relevantních právních názorů, a je tedy zřejmé, proč dospěl k zamítnutí žaloby.

[17] Stěžovatel tvrdí, že se krajský soud nezabýval povahou postupu, který vyvrcholil vydáním sdělení ze dne 18. března 2021 a jeho podobností s daňovou kontrolou. Dále namítá nesrozumitelnost té části rozsudku, která se týká ochrany jeho procesních práv v rámci zahájené daňové kontroly. Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje i v tom, jak krajský soud posoudil otázku skutečné vůle vyjádřené v jeho žádosti o poskytnutí spisové dokumentace.

[18] Nejvyšší správní soud se s těmito argumenty neztotožňuje. Povahou postupu završeného vydáním sdělení ze dne 18. března 2021 se krajský soud podrobně zabýval v bodech 53 až 59 svého rozsudku. V bodě 53 rozsudku dokonce postup žalovaného výslovně vymezil jako vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu. V bodech 53 až 56 vysvětlil, proč nelze tento postup považovat za daňovou kontrolu v materiálním smyslu.

[19] Co se týče údajné nesrozumitelnosti posouzení otázky ochrany procesních práv stěžovatele v rámci postupů žalovaného, Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud své úvahy v této věci vyjádřil zcela jasně. Zaprvé z jeho rozsudku jednoznačně vyplývá, že je toho názoru, že daňová kontrola byla vzhledem k okolnostem věci vhodným procesním prostředkem, kterým bylo možné nejlépe docílit účelu doměřovacího řízení a jehož použití bylo v dané procesní situaci v zákonných možnostech žalovaného. Otázka úrovně šetrnosti daňové kontroly k právům stěžovatele nebyla vůbec základním kamenem argumentace krajského soudu. Krajský soud prizmatem zajištění ochrany práv stěžovatele vůbec neuvažoval, a nelze tedy říci, jak naznačuje stěžovatel v kasační stížnosti, že starost o ochranu jeho práv je leitmotivem úvah krajského soudu. Zadruhé je třeba poukázat na skutečnost, že krajský soud vůbec netvrdil, že by v rámci daňové kontroly byla šetřena práva stěžovatele ve větší míře než v rámci postupu žalovaného před vydáním sdělení. Naopak právě skutečnost, že v rámci postupu žalovaného byla šetřena práva stěžovatele v obdobné míře jako při daňové kontrole, činí v očích soudu akceptovatelným stanovení daně pomocí dokazování prováděného mimo daňovou kontrolu. Tento závěr vůbec nekoliduje s jiným závěrem, a to, že je možné zahájit z hlediska správy daní účinnější postup, který šetří práva stěžovatele ve stejné míře.

[20] Za nepřezkoumatelný nelze považovat ani způsob, jakým se krajský soud vypořádal s otázkou povahy stěžovatelova podání ze dne 23. března 2021. Krajský soud naznal, že nelze žalovanému vytýkat, že si toto podání vyložil jako projev zájmu o spolupráci, a zahájil daňovou kontrolu (bod 48 rozsudku). Dále uvedl, že z obsahu podání lze legitimně usoudit, že stěžovatel nově hodlal s žalovaným spolupracovat (bod 51 rozsudku). I kdyby byl názor krajského soudu věcně nesprávný, nejednalo by se o nepřezkoumatelnost, ale maximálně o nezákonnost rozsudku. Uvedená úvaha krajského soudu je totiž logicky konzistentní a srozumitelně vyjádřená. Dále je zřejmé, že krajský soud v otázce vůle stěžovatele nečinil žádné kategorické závěry, které by odporovaly skutečné vůli stěžovatele, jak ji objasňuje v kasační stížnosti. Pouze uvedl, že z obsahu podání lze legitimně dovodit, že stěžovatel bude s žalovaným spolupracovat, tudíž není možné žalovanému vyčítat, že si takto vůli

pokračování

stěžovatele vyložil. Otázka skutečné vůle stěžovatele nebyla pro argumentaci krajského soudu podstatná, a proto ji ani ve svém rozsudku nehodnotil.

[21] Nejvyšší správní soud je nadto toho názoru, že rozsudek krajského soudu z argumentačního hlediska obstojí. Mezi procesními stranami není sporné, že lhůta pro stanovení daně by uplynula pro všechna řešená zdaňovací období nejdříve dne 4. května 2021. Krajský soud ohledně konce lhůty učinil shodný závěr (body 63 až 72 rozsudku).

[22] Žalovaný zahájil daňovou kontrolu dne 7. dubna 2021. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. ledna 2021 platí, že daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu. Ustanovení § 87 neobsahuje žádnou podmínku týkající se časového aspektu zahájení kontroly. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Z jazykového výkladu tohoto ustanovení tedy vyplývá, že správce daně může daňovou kontrolu zahájit kdykoli v průběhu lhůty ke stanovení daně (obdobně rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. října 2023 č. j. 2 Afs 123/2023-37). Z daňového řádu, po jeho novelizaci, nevyplývá ani žádná podmínka týkající se kontaktnosti daňového subjektu, resp. jeho vůle spolupracovat se správcem daně. V projednávané věci tedy není rozhodné, zda stěžovatel svým podáním ze dne 23. března 2021 skutečně projevil vůli se žalovaným spolupracovat, neboť i kdyby s žalovaným spolupracovat nehodlal, nepředstavovalo by to podle nové právní úpravy překážku zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu v průběhu lhůty pro stanovení daně.

[23] Zbývá posoudit, zda zahájení daňové kontroly bránilo sdělení žalovaného ze dne 18. března 2023, případně postup vedoucí k jeho vydání, či § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. prosince 2020. Dále je třeba posoudit, zda nebylo zahájení daňové kontroly vedeno snahou žalovaného o prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[24] Podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. prosince 2020 platilo, že *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.* Z § 87 odst. 2 téhož časového znění zákona vyplývalo, že daňový subjekt musí správci daně zahájení kontroly umožnit, a jestliže tak neučiní, může ho k tomu správce daně vyzvat. V projednávané věci stěžovatel žalovanému zahájení kontroly ani na tuto výzvu neumožnil, a daňová kontrola tudíž nebyla zahájena. Podle § 87 odst. 5 stejného znění zákona *nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.*

[25] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že výraz *může* vyjadřuje z jazykového (sémantického) hlediska možnost či dovolenost, nikoli povinnost. Z citovaného znění § 87 odst. 5 tedy nevyplývá, že by měl správce daně povinnost v těchto případech stanovit daň podle pomůcek nebo přistoupit ke sjednání daně. Taková povinnost nevyplývá ani z jiného ustanovení daňového řádu. Stěžovatel se v kasační stížnosti snaží dovést ji pomocí odkazu na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. května 2006 č. j. 1 Afs 85/2005-45 a ze dne 22. dubna 2011 č. j. 2 Afs 88/2010-70, z nichž podle něj vyplývá, že slovo *může* je třeba v případě, že je naplněna hypotéza právní normy, vykládat ve smyslu *musí*. Dále argumentuje důvodovou zprávou k daňovému řádu.

[26] V prvním odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval výklad slova *může* obsaženého v § 65 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který upravoval podmínky prominutí daňového nedoplatku. Dospěl k názoru, že jsou-li splněny zákonem předvídané podmínky pro prominutí nedoplatku, správce daně ho prominout musí, neboť v opačném případě by nebyla jeho úvaha vedoucí k neprominutí nedoplatku přezkoumatelná. To však neznamená, že každé v zákoně použité slovo *může* znamená implicitně *musí*, jako tomu bylo v odkazované věci. Výraz *může* v § 65 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků totiž vyjadřuje toliko možnost, že k prominutí nedoplatku může z objektivního hlediska za splnění zákonných podmínek dojít. Toto ustanovení upravovalo parametry postupu správce daně ve věci žádosti daňového subjektu o něco, na co má při splnění zákonných podmínek nárok, což znamená, že správci daně při rozhodování o žádosti svědčí velmi omezená míra diskrece. Účelem tohoto ustanovení byla ochrana oprávněných zájmů daňového subjektu (např. ochrana před ohrožením výživy daňového dlužníka). Ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu (v relevantním znění) upravuje procesní oprávnění správce daně. Správce daně disponuje těmito oprávněními proto, aby mohl svojí činností naplňovat účel správy daní, kterým je ochrana veřejného rozpočtu. Těmito oprávněními neodpovídá nárok daňového subjektu na to, aby správce daně k provedení postupu, který je předmětem daného oprávnění, skutečně přistoupil. Navíc je třeba podotknout, že účelem postupů správce daně podle daňového řádu je nejen ochrana veřejného rozpočtu, ale i stanovení daně v co nejpřesnější výši. Stanovení daně podle pomůcek je z tohoto hlediska nejméně vhodným postupem.

[27] V druhém odkazovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjádřil k § 60 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který upravoval povolení placení daně ve splátkách. I v tomto případě se jednalo o povolení vydávané na žádost daňového subjektu, a jeho vydání bylo vázáno na potenciální újmu daňového subjektu v případě jednorázového splacení daně. Situace tedy byla pro účely nynější věci obdobná jako v předchozím odkazovaném rozsudku. K významu slova *může* Nejvyšší správní soud uvedl, že záleží na kontextu jeho užití v konkrétní právní normě, a odmítl, že by je bylo možné vykládat vždy jen jedním způsobem.

[28] Co se týče citované důvodové zprávy, Nejvyšší správní soud v ní nenalezl nic, co by nasvědčovalo výkladu prosazovanému stěžovatelem. Stěžovatel výslovně zdůrazňuje tu její pasáž, podle níž v případě, že se daňový subjekt vyhýbá zahájení daňové kontroly, vzdává se tím konkludentně práva na stanovení daně dokazováním, což může znamenat konečné stanovení daně podle pomůcek. Z této pasáže však vůbec nevyplývá, že ke stanovení daně tímto způsobem dojít musí.

pokračování

[29] Stěžovatel naopak ve své argumentaci pomíjí judikaturu k § 145 odst. 2 daňového řádu, podle níž správce daně *může* stanovit daň podle pomůcek, pokud daňový subjekt přes výzvu správce daně nepodá dodatečné daňové tvrzení. Nejvyšší správní soud ve vztahu k tomuto ustanovení dovodil, že správce daně není povinen stanovit daň podle pomůcek, nýbrž by měl upřednostnit stanovení daně dokazováním, je-li to možné (rozsudky ze dne 10. ledna 2019 č. j. 8 Afs 22/2017-46, ze dne 9. května 2019 č. j. 6 Afs 323/2018-38 a ze dne 20. června 2019 č. j. 9 Afs 394/2018-33).

[30] Lze tedy uzavřít, že správce daně měl za podmínek § 87 odst. 5 daňového řádu toliko možnost stanovit daň podle pomůcek. Rovněž měl možnost pokusit se opětovně o zahájení daňové kontroly, nebo ji po 1. lednu 2021 zahájit postupem podle novelizovaného § 87 odst. 1 daňového řádu, a to vše před koncem lhůty pro stanovení daně. Tím spíše to platí tehdy, kdy nová právní úprava, která nabyla účinnosti v průběhu lhůty pro stanovení daně, nepočítá se součinností daňového subjektu při zahájení daňové kontroly a daňový subjekt již začal reagovat na písemnosti správce daně. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s krajským soudem v tom, že jestliže stěžovatel ve své žádosti ze dne 23. března 2021 uvedl, že se hodlá vyjádřit k podkladům uvedeným ve sdělení žalovaného, bylo očekávání žalovaného, že dojde v konečném důsledku ke stanovení daně ve spolupráci se stěžovatelem, podložené.

[31] Pro podporu výše uvedených závěrů Nejvyšší správní soud odkazuje na komentářovou literaturu (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016; dostupné v databázi beck-online): „*Nevyhovění výzvě podle § 87 odst. 2 DŘ ve stanovené lhůtě je pro daňový subjekt spojeno se závažnými důsledky. Těch se může daňový subjekt vyvarovat pouze v případě, že správci daně sdělí závažné důvody, proč výzvě nevyhověl. Přitom z textace komentovaného ustanovení vyplývá (viz užití slovesa ‚nemůže‘ v přítomném čase namísto kumulace s časem minulým, tj. ‚nemohl‘), že tyto důvody musí daňový subjekt sdělit před uplynutím dané lhůty. V opačném případě má správce daně oprávnění stanovit daň podle pomůcek, případně daň sjednat...Stejný osud pak daňový subjekt čeká v případě, kdy tento neumožní ve sděleném termínu zahájit daňovou kontrolu. V obou případech bude platit, že přejít na pomůcky, případně daň sjednat, je oprávněním správce daně, kdy jeho aplikace nemůže být zcela svévolná. Je-li zde možnost stanovit daň dokazováním, navzdory nespolupracujícímu daňovému subjektu, bude povinností takto postupovat.*“ Z uvedeného mimo jiné vyplývá přednost dokazování před stanovením daně podle pomůcek i v situaci, kdy daňový subjekt neumožnil zahájit daňovou kontrolu. Nelze tedy učinit závěr, že postup žalovaného v roce 2021 vytvářející širší prostor pro dokazování (zahájení daňové kontroly), z něhož byly doposud zcela vyloučeny listiny v držení žalobce (zejména účetnictví a obchodní písemnosti), byl nepatřičný, či dokonce svévolný. Na uvedenou komentářovou literaturu ostatně odkazoval sám stěžovatel již v žalobě, a Nejvyššímu správnímu soudu tedy není jasné, z jaké v ní obsažené pasáže dovodil, že postup předpokládaný komentovaným ustanovením představuje postup nikoli fakultativní, ale obligatorní.

[32] Kromě toho Nejvyšší správní soud podotýká, že žalovaný v nynější věci postupoval v souladu s tím, co citovaná komentářová literatura uvádí jako správný postup. Ze souhrnu důkazních prostředků uvedených ve sdělení ze dne 18. března 2021 vyplývá, že po

neúspěšném pokusu o zahájení daňové kontroly vyhledával žalovaný u třetích osob důkazní prostředky prostřednictvím výzev k součinnosti a mezinárodní výměny informací. Získané důkazní prostředky pak zhodnotil ve sdělení ze dne 18. března 2021. Do této fáze dokazování zapojil stěžovatele, neboť jej prostřednictvím sdělení seznámil s jednotlivými vyhledanými důkazními prostředky, s jejich obsahem a závěry z nich plynoucími. Dále umožnil stěžovateli, aby se s nimi seznámil a vyjádřil se k nim.

[33] Ve sdělení žalovaný uvedl, že daň vyčíslil dokazováním podle § 92 a § 87 odst. 2 a 5 daňového řádu. Ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu nebrání tomu, aby byla daň stanovena i kvalitativně hodnotnějším způsobem, tedy dokazováním, byť nutně prováděným mimo rámec daňové kontroly. Opačný výklad by byl v rozporu se smyslem daňového řízení, jenž je vyjádřen v § 1 odst. 2 daňového řádu. Jestliže by správce daně neměl možnost provádět dokazování jinak než v rámci daňové kontroly, byla by mu v případě nespolečné daňového subjektu při zahájení daňové kontroly zcela upřena možnost stanovit daň jinak než podle pomůcek. Je třeba zdůraznit, že dokazování se v projednávané věci neodehrávalo mimo jakýkoliv procesní rámec, nýbrž v doměřovacím řízení, jež bylo zahájeno marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. října 2014 č. j. 9 Afs 38/2014-59). K možnosti vést dokazování mimo daňovou kontrolu se ostatně již Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil tak, že za současného zachování patřičné úrovně procesních práv daňového subjektu je přípustné (srov. rozsudky ze dne 9. května 2019 č. j. 6 Afs 323/2018-38 a ze dne 20. června 2019 č. j. 9 Afs 394/2018-33). I když správce daně pochybí a neprovede daňovou kontrolu, jak by v souladu se zákonem měl, nemusí mít tato vada vliv na zákonnost rozhodnutí, jsou-li daňovému subjektu zaručena stejná procesní práva spojená s prováděním daňové kontroly (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. srpna 2018 č. j. 6 Afs 349/2017-31 a ze dne 24. září 2020 č. j. 7 Afs 63/2019-31).

[34] Jakkoliv správce daně vyhledal řadu důkazních prostředků, které vyhodnotil ve sdělení ze dne 18. března 2021, nedá se říci, že by disponoval úplnou sadou důkazů pro přesné stanovení daňové povinnosti. Ze sdělení samotného vyplývá, že opatřené důkazní prostředky byly tvořeny dokumenty přeraženými z jiných daňových řízení, informacemi z mezinárodních dožádání a podklady opatřeny žalovaným u obchodních partnerů stěžovatele a bank. Z oznámení o zahájení daňové kontroly se podává, že žalovaný po stěžovateli žádal předložit v podstatě kompletní účetnictví za prověřovaná zdaňovací období a další informace, kterými do té doby s ohledem na předchozí nekontaktnost stěžovatele nedisponoval a ani disponovat nemohl.

[35] Z argumentace stěžovatele vyplývá, že postup žalovaného vedoucí k vydání sdělení považuje za skrytou daňovou kontrolu, což by mj. znamenalo, že později formálně zahájená daňová kontrola by byla kontrolou opakovanou. Za skrytou daňovou kontrolu je nutno považovat takový postup správce daně, který má formálně povahu vyhledávací činnosti podle § 78 a násl. daňového řádu, nicméně materiálně vykazuje znaky daňové kontroly. Zatímco účelem vyhledávací činnosti je „mapování terénu“ a zejména obstarávání podkladů pro zahájení daňové kontroly, daňová kontrola se vyznačuje zejména širším rozsahem zjišťovaných skutečností a vysokou úrovní kooperace mezi správcem daně a daňovým subjektem. Povinnost spolupracovat má daňový subjekt i v rámci místního šetření (§ 82 daňového řádu), a je to proto právě místní šetření, které správci daně v nežádoucích

pokračování

případech slouží jako prostředek pro zastření daňové kontroly. Jak již však Nejvyšší správní soud naznačil výše, vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu v širším smyslu kooperaci daňového subjektu nutně nevyžaduje (viz odst. 2 tohoto ustanovení). Je tomu tak zejména v případě, kdy nejsou jednotlivé úkony vyhledávací činnosti směřovány vůči daňovému subjektu, nýbrž vůči třetím osobám.

[36] Cílem vyhledávací činnosti je mimo jiné opatření důkazních prostředků (§ 78 odst. 1 daňového řádu). Z § 78 odst. 3 vyplývá, jaké postupy správce daně mohou být vyhledávací činností. Jedná se o a) ověřování úplnosti evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťování údajů týkajících se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďování a zpracovávání informací a využívání informačních systémů, d) opatřování nezbytných vysvětlení a e) provádění místního šetření. K provádění postupů podle a) a d) není nutná spolupráce daňového subjektu – tyto podklady si může správce daně obstarat sám „po vlastní ose“. Ze správního spisu je zřejmé, že žalovaný vyhledával přesně takové podklady. Žádný z nich přitom neobstaral na základě spolupráce se stěžovatelem; to ostatně ani nemohl, neboť ten byl zcela nekontaktní. Neprovořoval tedy daňovou povinnost stěžovatele tím způsobem, že by po něm v rámci vyhledávací činnosti například žádal předložení podstatné části účetnictví, což by bylo typickým příkladem zneužití vyhledávací činnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2017 č. j. 4 Afs 14/2017-36).

[37] Nelze opomíjet podstatnou skutečnost, a sice že daňová kontrola je zahájena úkonem směřujícím vůči daňovému subjektu a s jejím prováděním jsou spojeny rozsáhlé povinnosti daňového subjektu. Stěžovatel nebyl v průběhu ověřování skutečností a vyhledávání důkazních prostředků ze strany žalovaného zatížen žádnými povinnostmi a nebylo požadováno poskytnutí součinnosti. Zhodnocení informací a listinných důkazních prostředků obstaraných žalovaným bylo provedeno ve sdělení ze dne 18. března 2021. Přitom garantoval stěžovateli práva, která jsou společná pro ukončení všech postupů dle daňového řádu, při nichž dochází k dokazování (viz rozsudek č. j. 9 Afs 394/2018-33, bod 13).

[38] Dokazování je označením pro celý proces zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Sestává nejen z označení a obstarání pramene důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i z jeho provádění a hodnocení. Hodnocení důkazů je součástí procesu dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 63/2019-31, bod 24). Pokud by měl žalovaný k dispozici všechny důkazní prostředky již v době, kdy se marně pokoušel zahájit u stěžovatele daňovou kontrolu, a nic by tedy nebránilo stanovit daň dokazováním, musel by přesto v zahájeném doměřovacím řízení shromážděné důkazy vyhodnotit, tedy přistoupit k dokazování mimo daňovou kontrolu. Pro hodnocení důkazů v daňovém řízení, ať již je prováděno v jakémkoliv formalizovaném procesním postupu (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, dokazování v odvolacím řízení atd.), je typické, že je správce daně činí před vydáním rozhodnutí v samostatné listině, s kterou seznámí daňový subjekt. S tím je ve všech těchto postupech spojeno i uplatnění procesních práv daňového subjektu (podání vyjádření ke zjištění a navržení dalších důkazů). V posuzovaném případě se jedná o sdělení ze dne 18. března 2021. Nejedná se o úkon, jenž by byl spjat výlučně s daňovou kontrolou, a jehož vyhotovení by tedy indikovalo, že postup jemu předcházející byl ve skutečnosti právě daňovou kontrolou. V posuzovaném případě

tomuto úkonu spočívajícímu v hodnocení důkazních prostředků předcházelo i jejich vyhledání a zajištění. To by sice nasvědčovalo tomu, že se tento postup přiblížil po obsahové stránce daňové kontrole, ovšem stále v něm absentuje základní znak daňové kontroly, jenž spočívá v součinnosti poskytované daňovým subjektem. Daňová kontrola se totiž vyznačuje tím, že daňový subjekt je zatížen rozsáhlými povinnostmi uvedenými v § 86 odst. 3 a § 82 daňového řádu. V průběhu postupu žalovaného v posuzované věci nebyl stěžovatel žádnou z těchto povinností zatížen. Nelze proto dospět k závěru, že by postup žalovaného předcházející formálnímu zahájení daňové kontroly v roce 2021 byl skrytou daňovou kontrolou.

[39] Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že nebylo pochybením žalovaného, pokud část dokazování provedl mimo daňovou kontrolu (přičemž zachoval práva daňového subjektu spojená s dokazováním) a k provedení případného dalšího dokazování zahájil s ohledem na změnu okolností (v daném případě se jednalo jak o změnu právní úpravy, tak o podložený předpoklad změny v přístupu stěžovatele ke spolupráci s žalovaným) daňovou kontrolu. Nástroje, které může v rámci daňové kontroly využít (např. výzvu k prokázání skutečností, výzvu k předložení účetnictví a jiných listin), totiž umožňují dospět ke spolehlivějšímu výsledku dokazování, jenž věrněji odráží i rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (§ 92 odst. 3 a 5 daňového řádu) a především umožňuje jeho aplikaci.

[40] Stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. února 2023 č. j. 5 Afs 287/2021-32, podle nějž judikaturou dovozená ochrana daňového subjektu před důsledky skryté, resp. nezákonné opakované daňové kontroly má „*chránit i před takovým postupem správce daně, který by samotným úkonem formálně deklarovaným jako místní šetření, ale fakticky svým charakterem odpovídajícím daňové kontrole sice bezprostředně nedospěl k vyměření daně odchylnému od podaného daňového přiznání či k jejímu doměření, nicméně následně by se ve formě daňové kontroly vrátil k prověřování týchž skutečností, aniž by dostal podmínkám stanoveným zákonem právě pro zahájení opakované daňové kontroly.*“ Stěžovatel nicméně nesprávně dovozuje, že postup, jenž předcházel sepsu sdělení ze dne 18. března 2021, byl ukončen, přičemž navazující daňová kontrola představuje jeho opakování. Tak tomu není. Sdělení o vyčíslení daně nelze považovat za rozhodnutí ve formálním ani materiálním smyslu. Jeho účelem není stanovit daň, nýbrž pouze zhodnotit shromážděné důkazní prostředky a seznámit stěžovatele se zjištěními učiněnými žalovaným, aby se k nim mohl vyjádřit ještě před samotným vydáním rozhodnutí o stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. srpna 2021 č. j. 2 Afs 247/2020-44). To zřetelně vyplývá i ze sdělení ze dne 18. března 2021. Doměřovací řízení, v němž byly vyhledávány důkazní prostředky a provedeno dokazování, tedy nebylo ukončeno. S ohledem na výše popsanou změnu okolností byla pouze v rámci tohoto doměřovacího řízení zahájena daňová kontrola, která je standardním procesním nástrojem k prověřování daňové povinnosti daňového subjektu. Se stěžovatelem lze sice souhlasit, že daňový řád neupravuje přechod dokazování prováděného mimo daňovou kontrolu do daňové kontroly, což ovšem neznamená, že by tento přechod nebyl možný. Zejména z toho nelze dovozovat, že by daňovou kontrolu bylo možné považovat za opakovanou pouze kvůli tomu, že k vyhledání části důkazních prostředků a jejich vyhodnocení (tedy k části dokazování) došlo ještě před jejím zahájením, přičemž tyto důkazní prostředky byly využity i v daňové kontrole.

pokračování

[41] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že žalovaný v projednávané věci prováděl vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu, přičemž její výsledky následně shrnul ve sdělení ze dne 18. března 2021. Samotné sdělení tedy nelze považovat za výsledek kontrolního zjištění, neboť postup, který předcházel jeho vydání, nebyl z materiálního ani formálního hlediska daňovou kontrolou. Nelze ho považovat ani za rozhodnutí, neboť jím žalovaný stěžovateli neuložil žádnou povinnost. Z jeho obsahu naopak plyne, že se jedná toliko o shrnutí dosavadních zjištění a získaných podkladů a o prvotní vyčíslení daně, kterou hodlá doměřit. Kdyby se jednalo o rozhodnutí, stěžovateli by logicky nemohla být dána možnost navrhnout doplnění důkazů pro budoucí rozhodnutí. Je zjevné, že tímto aktem žalovaný daň nedoměřil, naopak dal stěžovateli možnost doplnit podklady, a iniciovat tak modifikaci výše vyčíslené daně. Jak již vyplývá z výše uvedeného, vydání sdělení bylo s ohledem na povahu postupu žalovaného vhodným krokem, neboť tak žalovaný zajistil co nejvyšší míru uplatnění procesních práv stěžovatele.

[42] K tomu Nejvyšší správní soud považuje za vhodné dodat, že již ve své dřívější judikatuře aproboval možnost vést dokazování mimo daňovou kontrolu právě díky tomu, že správce daně šetřil práva daňového subjektu. Činil tak zejména tím, že daňový subjekt seznámil s provedenými důkazy, umožnil mu se k nim vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování (viz např. rozsudek č. j. 9 Afs 394/2018-33, bod 13).

[43] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že žalovaný nevedl více paralelních řízení, ale pouze jedno řízení, a to řízení doměřovací, které bylo zahájeno marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 10. dubna 2018 (k tomu viz rozsudek č. j. 9 Afs 38/2014-59). Vyhledávací činnost, jakož i daňovou kontrolu je nutno považovat za postupy, jejichž prostřednictvím má být docíleno účelu doměřovacího řízení, a jako takové jsou tedy jeho součástí, nikoli separátními „řízeními“. Rovněž žádost o prodloužení lhůty k vyjádření k podkladům uvedeným ve sdělení nevyvolává žádné nové řízení. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že ve věci nenastala konkurence paralelně vedených daňových řízení.

[44] Nejvyšší správní soud není v konečném důsledku toho názoru, že by žalovaný zahájil daňovou kontrolu pouze za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, tj. aby „získal čas“. S ohledem na soubor informací a důkazních prostředků, kterými před zahájením kontroly disponoval, se nejeví její zahájení jako svévolný či šikanózní krok. Tím spíše, pokud žalovanému „svitla naděje“, že s ním bude stěžovatel spolupracovat. Nadto novela daňového řádu usnadňující zahájení daňové kontroly byla účinná teprve 3 měsíce. V této věci je třeba poukázat na skutečnost, že to byl právě stěžovatel, kdo svým jednáním zmařil první pokus o zahájení daňové kontroly. Důvody, kterými se stěžovatel snaží ospravedlnit svoji předchozí nečinnost, nadto Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní. Ani existenční a zdravotní potíže stěžovatele totiž nevysvětlují to, že nebyl schopen vůbec reagovat na písemnosti zaslané žalovaným (například se omluvit a vysvětlit svou tíživou situaci), a už vůbec to, že žalovanému poskytl neexistující telefonní číslo. Tyto skutečnosti stěžovatel ostatně nijak nerozporuje, ani nevysvětluje. Jeho pasivitu nemůže omlouvat ani jeho tvrzení obsažené v replice k žalobě, podle nějž vlivem svých osobních problémů na předchozí výzvy žalovaného zapomněl.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první a odst. 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení nebyl úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 16. května 2024

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.
předseda senátu