



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Ing. M. M.**, zast. JUDr. Ing. Šimonem Petákem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Revoluční 1003/3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 1. 2024, č. j. 141 A 38/2023-45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem domáhal toho, aby soud určil, že zahájení a vedení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019, která byla zahájena oznámením ze dne 27.7.2023, č. j. 1761966/23/2507-60563-508003, je nezákonným zásahem, a aby soud zakázal žalovanému v této kontrole pokračovat. Dle žalobce žalovaný zahájil daňovou kontrolu pouze formálně s cílem přerušit běh lhůty pro stanovení daně. Žalobce namítal, že oznámení o zahájení daňové kontroly sice nemusí být odůvodněné, to však neznamená, že správce daně může při tomto úkonu postupovat svévolně a oddálit konec lhůty pro stanovení daně pouhým formálním zahájením daňové kontroly. Žalobce uvedl výčet skutečností, které dle jeho názoru svědčí o tom, že žalovaný postupoval pouze s cílem oddálit uplynutí lhůty pro

stanovení daně. Poukázal na to, že kontrola byla zahájena těsně před uplynutím prekluzivní lhůty, a to údajně „*formulářovým*“ oznámením, jehož obecnost má svědčit o tom, že bylo připraveno narychlo a bez přípravy. Spolu s ním byla žalobci zaslána výzva k doložení týchž dokumentů, k jejichž předložení byl vyzván již v uvedeném oznámení. Tento postup je dle žalobce nestandardní a nesmyslný a má pouze imitovat snahu o provedení kontroly. Od formálního zahájení daňové kontroly byl dle žalobce žalovaný zcela nečinný. Žalobce tedy měl za to, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, nikoliv materiálně. Zahájení daňové kontroly tak dle žalobce nevedlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty, ta tedy marně uplynula a daňová kontrola je nezákonná také z tohoto důvodu.

[2] Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou, proto ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[3] V odůvodnění daného rozsudku krajský soud nejprve obsáhle popsal podmínky, za nichž se lze zásahovou žalobou úspěšně domáhat ochrany před procesními úkony prováděnými správcem daně. Zdůraznil, že správce daně je oprávněn provést daňovou kontrolu v zásadě kdykoliv v průběhu prekluzivní lhůty, přičemž není povinen daňovému subjektu sdělovat konkrétní pochybnosti vedoucí k jejímu provedení. Nezákonnost zahájení daňové kontroly tedy nemohlo způsobit to, že oznámení zahájení nebylo odůvodněné a že k němu došlo jen několik týdnů před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobce o tom, že oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1761966/23/2507-60563-50803, je zcela obecné či „*formulářové*“ ani že by vedlo pouze k formálnímu, a nikoliv materiálnímu provádění daňové kontroly. Krajský soud konstatoval, že z daného oznámení je zřejmý předmět daňové kontroly i její rozsah a žalobce jím byl vyzván k předložení konkrétních dokumentů a důkazních prostředků vztahujících se k jeho podnikatelské činnosti za kontrolovaná zdaňovací období.

[5] K poukazu žalobce na to, že byl k předložení týchž podkladů vyzván duplicitně rovněž výzvou ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1770558/23/2507-60653-508003, krajský soud uvedl, že žalobce tento postup pouze označil za nestandardní a neracionální, neuvedl však, že by jím bylo jakkoli zasaženo do jeho práv. Ani soud v tomto postupu neshledal přímé zkrácení práv žalobce.

[6] K námitce žalobce, že mu žalovaný ve výzvě ze dne 27. 7. 2023 stanovil pro předložení požadovaných dokumentů lhůtu 20 dnů, v níž nebylo možné tuto povinnost splnit, krajský soud připomněl, že původně stanovená lhůta byla následně žalobci na jeho žádost prodloužena až do 30. 9. 2023 (resp. do pondělí 2. 10. 2023), ani tímto postupem žalovaného tedy žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech.

[7] Krajský soud dále nepřisvědčil námitce, podle níž bylo zahájení daňové kontroly pouze formálním úkonem učiněným jen za účelem přerušení lhůty pro stanovení daně. Krajský soud nesouhlasil s tvrzením žalobce o nečinnosti žalovaného po formálním zahájení daňové kontroly. Poukázal na to, že od zahájení daňové kontroly do podání žaloby uplynuly pouze dva měsíce, tedy relativně krátká doba, přičemž žalovaný současně se zahájením daňové kontroly žalobce vyzval k předložení konkrétních dokumentů, zjevně tedy byl

pokračování

připraven prověřovat jeho daňové tvrzení. K prověřování nedošlo z důvodu na straně žalobce, který požádal o prodloužení lhůty pro předložení požadovaných podkladů. Dne 31. 7. 2023, kdy bylo žalobci doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly, tedy dle soudu došlo nejen k formálnímu, ale i materiálnímu zahájení daňové kontroly.

[8] Krajský soud neshledal důvodnou ani argumentaci, podle níž žalovaný začal být v daňové kontrole aktivní až v návaznosti na podání zásahové žaloby. Žalobce žalovaného informoval o předložení požadovaných dokumentů dne 2. 10. 2023. Žalovaný následně žalobce kontaktoval za účelem dohodnutí termínu ústního jednání dne 9. 10. 2023, tedy den před tím, než mu soud doručil vyrozumění o podání žaloby.

[9] Krajský soud dále nepřesvědčil ani úvahám žalobce o tom, že místní šetření provedené žalovaným u žalobce dne 22. 6. 2022 mohlo být ve skutečnosti skrytou daňovou kontrolou. Žalobce při uvedeném místním šetření žalovanému přislíbil, že dodá podklady, které mu však nedodal, žalovaný tedy zjevně nemohl prověřovat z nich vyplývající skutečnosti.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá, že krajský soud nesprávně interpretoval skutkový stav věci a v důsledku toho věc nesprávně posoudil po právní stránce.

[11] K závěrům krajského soudu týkajícím se možnosti brojit zásahovou žalobou proti procesním úkonům správce daně stěžovatel uvedl, že nerozporuje subsidiární povahu zásahové žaloby, v případě formálního zahájení daňové kontroly však zákon neposkytuje žádný jiný účinný prostředek ochrany.

[12] Závěr krajského soudu o tom, že správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu kdykoliv v průběhu lhůty pro stanovení daně, a nelze tedy považovat za nezákonné, pokud tak učinil krátce před uplynutím prekluzivní lhůty, se dle stěžovatele míjí s podstatou žalobní argumentace. Stěžovatel nepochyboval, že daňová kontrola byla zahájena v zákonné lhůtě, načasování tohoto úkonu však považuje za jednu ze skutečností svědčících o účelovosti postupu žalovaného. Stěžovatel dále uváděl, že daňová kontrola byla zahájena pouze obecným „*formulářovým*“ podáním a žalovaný byl následně podle jeho názoru zcela neaktivní až do podání žaloby.

[13] Také v případě vypořádání žalobních tvrzení týkajících se neurčitosti oznámení o zahájení daňové kontroly krajský soud dle stěžovatele nesprávně vyložil uplatněnou argumentaci, pokud konstatoval, že stěžovatel neuvedl, jak konkrétně měla daná výzva zasáhnout do jeho práv. Stěžovatel nenamítal nezákonnost uvedené výzvy, na její obecnost poukazyval pouze jako na další ze skutečností svědčících o tom, že žalovaný při zahájení daňové kontroly nepostupoval obvyklým způsobem. Stěžovatel dodal, že se v posuzovaném případě nejednalo o namátkovou daňovou kontrolu, neboť žalovaný činil ve vztahu k posuzované dani úkony již od roku 2021, a mohl tedy předmět daňové kontroly specifikovat podrobněji, což neučinil pouze proto, že k jejímu zahájení

přistoupil na poslední chvíli a narychlo pouze s cílem přerušit běh lhůty pro stanovení daně.

[14] Stěžovatel trvá na tom, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně. K odkazu krajského soudu na to, že od zahájení daňové kontroly do podání žaloby uplynuly pouze dva měsíce, uvedl, že tento argument postrádá smysl, neboť žaloba proti nezákonnému zásahu správního orgánu musí být podána právě ve lhůtě dvou měsíců. O delší časový úsek se tedy nemohlo jednat, neboť stěžovatel nemohl s podáním žaloby vyčkávat déle. Na uvedeném nic nemění ani to, že žalovaný začal po podání žaloby vyvíjet procesní aktivitu. Dle stěžovatele není pravdou, že se žalovaný nemohl o podání žaloby dozvědět nejdříve dne 10. 10. 2023, kdy mu byla doručena informace o jejím podání. Dle stěžovatele se žalovaný o podání žaloby dozvěděl krátce po jejím podání. Skutečnost, že žalovaný společně se zahájením daňové kontroly vyzval stěžovatele k předložení konkrétních dokumentů, dle stěžovatele nesvědčí o jejím materiálním zahájení, neboť se jednalo opět jen o formální úkon. Pokud jde o stanovení krátké lhůty ke splnění dané výzvy, krajský soud opět nesprávně interpretoval obsah žaloby. Stěžovatel se nedomáhal ochrany před stanovením nepřiměřeně krátké lhůty, pouze namítal, že tvrzení žalovaného o tom, že v daňové kontrole nemohl pokračovat z důvodu jeho nesoučinnosti, není legitimní. Žalovaný mohl provádět řadu úkonů daňové kontroly i bez součinnosti stěžovatele.

[15] Pokud se jedná o skryté zahájení daňové kontroly v roce 2022, uvedl stěžovatel, že rozdíl mezi skrytou daňovou kontrolou a vyhledávací činností nemůže spočívat v tom, zda daňový subjekt poskytne správci daně ke kontrole požadované dokumenty. Povaha daného úkonu je dána činností správce daně, ne jednáním daňového subjektu. Rozhodující je, zda správce daně přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména uvedl, že při zahájení daňové kontroly nepostupoval pouze formálně, ale skutečně se snažil získat od stěžovatele podklady ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Není pravdou, že by byl při provádění daňové kontroly neaktivní. Popsal, že stěžovatele vyzval k doložení potřebných dokladů a rozhodl o jeho žádosti o prodloužení lhůty ke splnění této výzvy. Stěžovatel žalovaného v poslední den prodloužené lhůty, tedy 2. 10. 2023, vyrozuměl o tom, že podklady připravil ke kontrole na jím specifikované adrese. Žalovaný následně stěžovatele dne 9. 10. 2023 (tedy dříve, než se dozvěděl o podání žaloby) kontaktoval za účelem sjednání termínu provedení kontroly dokladů a dne 11. 10. 2023 se dostavil k této kontrole. Dále žalovaný popsál, že dne 11. 10. 2023 stěžovatel nepředložil všechny potřebné doklady, byl tedy sjednán termín dalšího jednání na 14. 12. 2023, z něhož se však zástupce stěžovatele omluvil z důvodu nemoci. Další termín jednání byl dohodnut na 31. 1. 2024, kdy však zástupce stěžovatele přítomným úředním osobám sdělil, že stěžovatel doklady odvezl a žádné jednání nebude. Dle žalovaného je tedy zřejmé, že stěžovatel úmyslně maří provedení daňové kontroly a v kasační stížnosti účelově překrucuje údaje o průběhu řízení. Žalovaný zdůraznil, že není pravdou, že by v době zahájení daňové kontroly věděl, co bude konkrétně kontrolovat. Připouští, že u stěžovatele prováděl vyhledávací činnost již v letech 2021 a 2022, kdy si vyžádal výpisy ze stěžovatelových bankovních účtů a při ústním jednání požadoval vysvětlení skutečnosti, že příjmy na bankovních účtech významně převyšovaly příjmy vykázané v daňových

pokračování

přiznáních. Stěžovatel přislíbil, že dané skutečnosti doloží do 16. 9. 2022, nic však nedoložil a následně již se žalovaným nespolupracoval. Žalovaný tedy neměl jinou možnost, jak získat potřebné informace a podklady než provedením daňové kontroly. Zpracoval tedy podnět k zahájení daňové kontroly, který byl zařazen do plánu daňových kontrol a přidělen konkrétnímu kontrolnímu pracovníkovi. Tvrzení stěžovatele o tom, že žalovaný věděl o podání žaloby dříve než dne 11. 10. 2023, je nepodložené a nepravdivé. Dále žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Stěžovatel v posuzovaném případě brojil proti nezákonnému zahájení a vedení daňové kontroly. Nezákonnost tohoto postupu spatřoval stručně řečeno v tom, že tato daňová kontrola byla zahájena pouze formálně s cílem oddálit uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[20] Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, na nějž odkazoval rovněž krajský soud, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl k možnosti podání zásahové žaloby v souvislosti s daňovou kontrolou následující: *„Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit ‚předstížného‘ posouzení zákonnosti 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.“ V souvislosti s projednávanou věcí lze odkázat rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019-33, podle něhož „jsou-li tedy úkony daňové kontroly z hlediska cíle kontrolního postupu, jímž je zejména zjištění pro věc podstatných skutkových okolností, zjevně nepřiměřené, nadbytečné, ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantní nebo neúčelné, případně zcela svévolné či šikanózní, lze tyto považovat za nezákonný zásah spočívající v nezákonné administrativní zátěži“.

[21] Z citované judikatury je patrné, že zásahovou žalobou lze brojit mj. také proti zahájení a provádění daňové kontroly po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[22] Ze spisové dokumentace vyplývá, že stěžovatel podal řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 dne 18. 8. 2020. Tímto dnem došlo v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Lhůta tak počala běžet znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn a pokud by nedošlo k jejímu dalšímu přerušení, stavení či prodloužení, uplynula by dne 18. 8. 2023.

[23] Dle § 148 odst. 3 daňového řádu dochází k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně mj. rovněž zahájením daňové kontroly. Obdobně tomu bylo již za účinnosti dřívějšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kdy se zahájení daňové kontroly považovalo za úkon správce daně směřující ve smyslu § 47 odst. 2 tohoto zákona k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, který měl rovněž za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Podle tehdejší judikatury Nejvyššího správního soudu se ovšem o takový úkon nejednalo, pokud byla daňová kontrola zahájena toliko formálně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003-87, publ. pod č. 698/2005 Sb. NSS, totiž „za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související“. Tento názor byl dále rozveden v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS, který zmínil rovněž krajský soud: „Formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, 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.“ Zahájení daňové kontroly tedy bylo podle citované judikatury způsobilé přerušit běh lhůty pro stanovení daně jen tehdy, jestliže se nejednalo o úkon veskrze formální. Formálnost zahájení daňové kontroly ovšem nebylo možné hodnotit pouze s ohledem na samotnou podobu tohoto úkonu, nýbrž v kontextu celého postupu správce daně, tedy s přihlédnutím k těm jeho úkonům, které zahájení daňové kontroly předcházely, a zejména k těm, které po něm následovaly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 Afs 35/2009-124).

[24] Tato ustálená judikatura byla v podstatě kodifikována v § 87 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, jak na něj odkázal v napadeném rozsudku krajský soud. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Ovšem podle

pokračování

odstavce 2 téhož ustanovení má správce daně povinnost začít 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 a pokud tak neučiní, nastane podle odstavce 3 citovaného ustanovení účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde.

[25] Z přezkoumávaného rozsudku je zřejmé, že krajský soud nerozporoval, že pokud by zahájení daňové kontroly oznámením žalovaného ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1761966/23/2507-60563-508003 (doručeným stěžovateli dne 31. 7. 2023), bylo skutečně pouze formální a nepřerušilo by tedy lhůtu pro stanovení daně, která by tak marně uplynula dne 18. 8. 2023, pak by pokračování v daňové kontrole po prekluzi daně představovalo nezákonný zásah žalovaného. Proto také krajský soud zásahovou žalobu neodmítl, ale projednal po věcné stránce. Nejvyšší správní soud se však plně ztotožňuje s krajským soudem, že, jak bude dále vysvětleno, argumentace stěžovatele v žádném případě není důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud předesílá, že neshledal pochybení krajského soudu v tom, že k některým tvrzeným pochybením žalovaného krajský soud konstatoval, že není zřejmé, jak jimi byl stěžovatel zkrácen na svých právech (což skutečně zřejmě není), neboť zároveň z napadeného rozsudku jednoznačně vyplývá, že krajský soud posoudil všechny okolnosti, které stěžovatel tvrdil v žalobě, i ve svém souhrnu, jak stěžovatel požadoval, a dospěl přitom ke správnému závěru, že ani tak neprokazují formálnost zahájení daňové kontroly, tedy to, že by žalovaný při zahájení daňové kontroly ve skutečnosti nepostupoval s cílem prověřovat specifikovanou daňovou povinnost, ale pouze usiloval o to, aby došlo již samotným oznámením zahájení k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně.

[27] Je pravdou, že daňová kontrola byla zahájena 19 dnů před uplynutím lhůty pro stanovení daně, nicméně platí, že správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu kdykoliv v průběhu prekluzivní lhůty. Aby tedy bylo možné učinit závěr o toliko formálním zahájení daňové kontroly, musely by ke skutečnosti, že byla zahájena na konci lhůty pro stanovení daně, přistoupit ještě další okolnosti ve smyslu výše citovaného § 87 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, svědčící o tom, že jediným důvodem zahájení daňové kontroly byla snaha o přerušení prekluzivní lhůty, a nikoliv snaha skutečně prověřit daňovou povinnost stěžovatele. Nejvyšší správní soud navíc upozorňuje na to, že z interního podnětu ze dne 5. 6. 2023, č. j. 1522254/23/2507-60563-508003, který je součástí daňového spisu, je patrné, že žalovaný činil interní úkony směřující k naplánování a zahájení daňové kontroly již v době vydání tohoto podnětu, tedy déle než dva měsíce před koncem lhůty pro stanovení daně. Ačkoliv tedy žalovaný zahájil daňovou kontrolu až na konci lhůty pro stanovení daně, zjevně nejednal bez předchozího uvážení a překotně, jak tvrdí stěžovatel. Ovšem i kdyby tak učinil, nemohlo by to samo o sobě mít za následek závěr o formálnosti zahájení daňové kontroly, jestliže žalovaný, jak bude dále popsáno, ve smyslu § 87 odst. 2 správního řádu, v aktuálním znění, v provádění daňové kontroly řádně pokračoval.

[28] Pokud se jedná o obsah oznámení o zahájení daňové kontroly, je třeba uvést, že oznámení vydané v nyní projednávaném případě plně vyhovuje požadavkům § 87 odst. 1 daňového řádu, v aktuálním znění (kromě označení daňového subjektu je zde mj.

uvedeno, jaké daně a jakého zdaňovacího období se uvedená kontrola týká), a nijak nevybočuje ze standardní podoby, jakou tento úkon obvykle mívá. Rozsah kontroly je vymezen široce jako všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení kontrolované daně. To, že správce daně zahájí daňovou kontrolu ve vztahu k celé dani za konkrétní zdaňovací období, je zcela běžný postup, a to i v případech, kdy ho k zahájení daňové kontroly vedou poznatky získané při vyhledávací činnosti, které však nejsou natolik konkrétní, aby na jejich podkladě bylo možné vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Může-li správce daně zahájit daňovou kontrolu v zásadě kdykoliv namátkově bez konkrétního podezření a bez odůvodnění tohoto kroku (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2023, č. j. 2 Afs 123/2023-37, bod 23, resp. § 85 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021), pak je zcela legitimní, pokud se i v případě, že daňovou kontrolu zahajuje na základě poznatků zjištěných při vyhledávací činnosti, rozhodne zkontrolovat celou daňovou povinnost daňového subjektu za dané zdaňovací období. Oznámení o zahájení daňové kontroly vydané v nyní projednávaném případě tedy nelze považovat za nestandardně stručné či obecné, jak tvrdil stěžovatel.

[29] To, že žalovaný vyzval stěžovatele k předložení příslušných dokumentů ke kontrole nejen v samotném oznámení o zahájení daňové kontroly, ale i v souběžně doručovaném dokumentu, skutečně není na škodu nikomu (nejméně stěžovateli) a ničemu a rozhodně nesvědčí o formálnosti zahájení daňové kontroly.

[30] Za zásadní považuje Nejvyšší správní soud především to, že žalovaný dodržel podmínky § 87 odst. 2 daňového řádu, takže nenastaly důsledky stanovené v odstavci 3 téhož ustanovení. Z daňového spisu totiž vyplývá, že žalovaný dne 26. 7. 2023 kontaktoval stěžovatele, aby se dohodl na zahájení daňové kontroly. Stěžovatel žalovanému sdělil, že s ohledem na probíhající žně preferuje korespondenční zahájení daňové kontroly. Žalovaný tedy daňovou kontrolu zahájil výše zmiňovaným oznámením ze dne 27. 7. 2023, které bylo stěžovateli doručeno dne 31. 7. 2023. V něm rovněž stanovil stěžovateli lhůtu 20 dnů k doložení požadovaných dokumentů. Dne 4. 8. 2023 stěžovatel požádal o prodloužení stanovené lhůty do soboty 30. 9. 2023. Žalovaný uvedené žádosti vyhověl, o čemž učinil dne 14. 8. 2023 záznam do spisu. V pondělí dne 2. 10. 2023 stěžovatel informoval žalovaného o tom, že požadované podklady připravil ke kontrole na místě vhodném pro provádění daňové kontroly. Téhož dne stěžovatel podal shora uvedenou zásahovou žalobu. Dne 9. 10. 2023 žalovaný kontaktoval stěžovatele za účelem sjednání termínu ústního jednání v rámci daňové kontroly, který byl dohodnut na 11. 10. 2023. Dne 10. 10. 2023 doručil krajský soud žalovanému žádost o předložení daňového spisu a vyjádření k žalobě spolu s podanou žalobou. Dne 11. 10. 2023 proběhlo dohodnuté ústní jednání, na kterém ovšem, jak popsal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, stěžovatel nepředložil všechny potřebné doklady, a proto byl sjednán termín dalšího jednání na 14. 12. 2023, z něhož se však zástupce stěžovatele omluvil z důvodu nemoci. Další termín jednání byl dohodnut na 31. 1. 2024, kdy však zástupce stěžovatele žalovanému sdělil, že stěžovatel doklady odvezl a žádné jednání nebude.

[31] Z popsaného sledu událostí je zřejmé, že žalovaný rozhodně nebyl po oznámení zahájení daňové kontroly nečinný, jak tvrdí stěžovatel. Žalovaný vyhověl žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty k doložení požadovaných dokladů do 30. 9. 2023 (tedy

pokračování

fakticky do pondělí 2. 10. 2023). Stěžovatel sice tvrdí, že do té doby mohl žalovaný provádět jiné kontrolní úkony, k nimž nepotřeboval jeho součinnost, sám však neuvádí, o jaké úkony by mohlo jít. Daňová kontrola může jen stěží začít jinak než právě prověřením dokladů předložených daňovým subjektem, nelze tedy klást k tíži žalovaného, že vyhověl žádosti stěžovatele a vyčkal předložení požadovaných dokladů. Poté, co byl vyrozuměn o předložení požadovaných dokumentů, žalovaný v řádu dnů kontaktoval stěžovatele, aby si s ním sjednal termín ústního jednání, které za pouhé dva dny poté skutečně proběhlo. Žalovanému tedy nelze vytýkat, že by poté, co mu stěžovatel zpřístupnil některé požadované doklady, otálel s prováděním kontrolních úkonů. Žalovanému lze naopak plně přisvědčit, že z popsaného jednání stěžovatele, jak vyplývá z daňového spisu, je zřejmé, že je to naopak stěžovatel, kdo zdržuje a obstruuje provádění daňové kontroly, a tomuto jeho jednání správní soudy právní ochranu rozhodně poskytovat nebudou.

[32] Z daňového spisu také vyplývá, že žalovaný sjednal se stěžovatelem termín ústního jednání již dne 9. 10. 2023, tedy den před tím, než mu byla doručena stěžovatelova žaloba spolu s výzvou k předložení správního spisu a vyjádření k žalobě. Dané ústní jednání pak skutečně proběhlo, nešlo tedy o pouhý formální úkon, ale o skutečnou aktivitu žalovaného směřující k prověření daňové povinnosti stěžovatele. Stěžovatel sice spekuluje o tom, že se žalovaný o podání žaloby dozvěděl již dříve, pro toto své tvrzení však nedoložil žádné důkazy a ani ze spisu nic takového nevyplývá. Stěžovateli tedy není možné přisvědčit, tvrdí-li, že žalovaný zahájil kontrolní úkony až v návaznosti na podání žaloby, ovšem i kdyby tomu tak hypoteticky bylo, neznamenalo by to bez dalšího, že byla daňová kontrola zahájena toliko formálně, jestliže by byly zároveň podmínky § 87 odst. 2 daňového řádu naplněny.

[33] Již vůbec není zřejmé, kam směřuje stěžovatelova argumentace, podle níž musel podat žalobu ve dvouměsíční (subjektivní) lhůtě dle § 84 odst. 1 s. ř. s. Jednak provádění daňové kontroly bylo v posuzované věci trvajícím zásahem, takže subjektivní ani objektivní lhůta k podání zásahové žaloby dle zmiňovaného ustanovení po dobu daňové kontroly vůbec nezačala běžet, resp. začínala běžet každý den provádění daňové kontroly znovu (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18), zejména je však z hlediska účinků daného oznámení o zahájení daňové kontroly na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu zcela irrelevantní, zda a případně kdy stěžovatel podal proti této daňové kontrole zásahovou žalobu.

[34] Stěžovatel v žalobě zmínil rovněž to, že u něj žalovaný toho času prováděl také daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2018, která probíhala již bezmála 3 roky. Z toho dovozoval, že „nelze vyloučit snahu konkrétní úřední osoby na bezdůvodném svévolném zahájení daňové kontroly vykazující znaky šikanóznosti“. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že tato tvrzení jsou spekulativní a zcela nepodložená.

[35] K tvrzením stěžovatele týkajícím se toho, že daňová kontrola mohla být skrytě zahájena již v roce 2022 (a v případě posuzované daňové kontroly se tedy jednalo o nepřipustnou opakovanou daňovou kontrolu), lze pouze uvést, že úkony, které žalovaný činil v průběhu roku 2022, v žádném případě nepřekročily rozsah vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 a násl. daňového řádu.

[36] Judikaturu týkající se rozlišování mezi daňovou kontrolou a vyhledávací činností (resp. místním šetřením provedeným v rámci vyhledávací činnosti) shrnul Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019-30, podle něhož pro posouzení právní povahy úkonu správce daně není rozhodné jeho formální označení ani doba jeho trvání, ale skutečné počínání správce daně, tedy zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval konkrétní daňovou povinnost daňového subjektu.

[37] Z daňového spisu vyplývá, že žalovaný v roce 2021 obdržel od Finančního analytického úřadu informaci o podezřelých transakcích na bankovních účtech stěžovatele. Žalovaný si tedy prostřednictvím výzev adresovaných příslušným bankám opatřil informace o stavech a pohybu finančních prostředků na stěžovatelových účtech. Dne 22. 6. 2022 proběhlo ústní jednání, při němž se žalovaný dotázal stěžovatele na podezřelé příjmy a stěžovatel přislíbil, že žalovanému poskytne doklady týkající se daných transakcí, tento příslib však nesplnil.

[38] Z uvedených skutečností vyplývá, že žalovaný v letech 2021 a 2022 pouze zjišťoval podkladové informace a důkazní prostředky týkající se transakcí, na které ho upozornil Finanční analytický úřad. Z povahy jeho úkonů je však patrné, že se jednalo toliko o prvotní mapování terénu, nikoliv o komplexní prověřování daňové povinnosti stěžovatele. Tyto úkony tedy nepředstavovaly skrytou daňovou kontrolu. Až když se žalovanému nepodařilo tímto méně invazivním způsobem si zajistit potřebné podklady, přistoupil k zahájení daňové kontroly.

IV.

Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[40] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. května 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu