



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **E. K.**  
bytem X  
zastoupená daňovou společností P., spol. s r. o., IČO X  
sídlem O. 758/19, X O.

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**  
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

III. Žalobkyni **bude** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku z účtu Krajského soudu v Ostravě **vrácen** soudní poplatek ve výši 2 000 Kč zaplacený dne 23. 4. 2024.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a argumentace stran**

1. Žalobkyni bylo dne 14. 3. 2023 doručeno Oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 8. 3. 2023, č. j. 341795/23/3101-62562-806151 (dále jen „Oznámení“), kterým měla být u žalobkyně zahájena daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019.

### *Žaloba*

2. Žalobkyně se domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, jenž spatřovala v tom, že žalovaný fakticky zahájil předmětnou daňovou kontrolu až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).
3. Daňová kontrola byla dle žalobkyně dne 14. 3. 2023, tj. doručením Oznámení, zahájena pouze formálně a fakticky k jejímu zahájení došlo až dne 28. 8. 2023 doručením Výzvy k prokázání skutečností ze dne 17. 8. 2023, č. j. 1595184/23/3101-62562-806151 (dále jen „Výzva“), ve které poprvé žalovaný kvalifikovaným způsobem požadoval po žalobkyni informace, což lze podřadit pod skutečné zahájení daňové kontroly. Lhůta pro stanovení daně za rok 2019 však uplynula již dne 1. 7. 2023. Žalovaný poté, co formálně zahájil daňovou kontrolu, tuto podle žalobkyně neprováděl a byl nečinný. Žalovaný nepostupoval „bez zbytečného odkladu“, jak to předpokládá § 87 odst. 2 daňového řádu, pakliže mezi formálním a faktickým zahájením daňové kontroly uplynulo 167 dní. V případě zahájení daňové kontroly korespondenční formou je jediným předem definovaným postupem výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný přitom tímto způsobem postupoval (doručením Výzvy) až poté, co došlo k prekluzi pro stanovení daně.
4. Dále žalobkyně namítala vady Oznámení. To ukládalo žalobkyni povinnost předložit evidenci podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), aniž by žalovaným bylo uvedeno, co konkrétně požaduje, podle jakých právních předpisů, v jaké lhůtě, a podle jakých právních předpisů a v jaké formě je žalobkyni uloženo vést takovouto evidenci. Dále bylo toto Oznámení neurčité a nesrozumitelné, neboť v něm chybělo elementární vymezení předmětu, který chce žalovaný kontrolovat apod.
5. Žalovaný sice uvedl, že po zahájení daňové kontroly prováděl hodnocení důkazů, avšak to podle žalobkyně není materiálně nikde zachyceno. V daňovém řízení přitom platí povinnost učinit o hodnocení důkazů úřední záznam dle § 92 odst. 7 daňového řádu, aniž by se muselo jednat o výsledek kontrolního zjištění, nýbrž o zachycení základní úvahy, zda je podané tvrzení správné, je-li nutno jej prověřit kontrolou apod. Obsah spisu tak neumožňuje zjistit skutečný stav věci a přezkoumat zákonnost postupu žalovaného. Hodnocení doposud nashromážděných důkazů (byť by byly do okamžiku zahájení kontroly v režimu vyhledávacím) samo o sobě nesplňuje žádnou z podmínek § 65 odst. 1 daňového řádu. Takovéto hodnocení pak musí být s příslušnými důkazy nejpozději k okamžiku vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nebo oznámení podle § 87 odst. 1 daňového řádu zařazeno do správního spisu a být přístupné pro daňový subjekt. Vícečetné hodnocení důkazů podporuje sám text § 65 odst. 2 daňového řádu.
6. Ve správním spisu navíc podle žalobkyně chybí řada úředních záznamů např. podporujících tvrzení žalovaného, že se žalobkyně vyhýbala komunikaci se správcem daně (viz protokol ze dne 29. 11. 2023, č. j. 1936528/23/3101-62562-806151). Správní spis není veden podle příslušných ustanovení zákona, jelikož neobsahuje přehled o přílohách, jejich počtu a počtu stran jakékoliv písemnosti.
7. Dále žalobkyně namítala, že pokud měl žalovaný dostatek pochybností k tomu, aby zahájil daňovou kontrolu, měl tím pádem dostatek pochybností, které měl a musel sdělit výzvou podle § 145 odst. 2 daňového řádu, což neučinil.

### *Vyjádření žalovaného*

8. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Daňová kontrola byla podle něj zahájena korespondenčně z důvodu nesoučinnosti žalobkyně a jeho snaha o zkontaktování se se zástupcem žalobkyně za účelem dohodnutí způsobu zahájení daňové kontroly byla marná. V případě nesoučinných daňových subjektů je korespondenční způsob zahájení daňové kontroly spojený se sdělením požadavků na předložení listin jediným možným způsobem pro první interakci s daňovým subjektem. Vyžádáním si dokladů uvedených v Oznámení představuje zahájení daňové kontroly formálně i fakticky, jak potvrzuje např. i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2021, č. j. 62 A 52/2021-70. Navíc žalovaný od doručení Oznámení do učinění Výzvy učinil celou řadu úkonů souvisejících se zjišťováním daňové povinnosti nebo jiných okolností pro správné zjištění a stanovení daně, a to bez zbytečného odkladu. V Oznámení bylo možné po žalobkyni požadovat předložení listin, neboť z § 87 odst. 1 a 2 daňového řádu nevyplývá zákaz tomu bránící. Výkladu žalobkyně nelze dle žalovaného přisvědčit, neboť umožňuje-li takový způsob zahájení daňový řád v případě spolupracujících daňových subjektů, tím spíše jej lze použít v případě daňových subjektů nesoučinných. Dále uvedl, že pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je nezbytným předpokladem předchozí stanovení daně a předpoklad doměření daně. V případě žalobkyně byl jednak vydán konkludentní platební výměr, jednak žalovaný v okamžiku vydání Oznámení neměl dostatek informací, které by mu umožnily učinit závěr o důvodném předpokladu doměření daně, a proto takovouto výzvu nevydal.

#### *Replika žalobkyně*

9. V replice žalobkyně uvedla, že požadavek na předložení dokladů v Oznámení byl toliko „neformální“ a jako takový nemohl založit vznik práv a povinností žalobkyně, protože nesplnění neformálních požadavků nemůže jít k tíži adresáta. Žalobkyně trvá na tom, že žalovaný nevyzval žalobkyni k předložení žádných dokladů právně závazným způsobem a neučinil tak žádný úkon faktické kontroly. Tvrzení žalovaného, že proběhlo 5 neformálních pokusů v rámci dohody o způsobu zahájení daňové kontroly (viz protokol ze dne 29. 11. 2023), je nepravdivé. Žalovaný odeslal jeden e-mail, který nebyl doručen, o telefonických hovorech ani dalších e-mailech není ve správním spise žádný důkaz, úřední záznam byl vyhotoven dodatečně a žádná formální komunikace nebyla ze strany žalovaného učiněna. Správní spis předložený soudu je neúplný a není veden podle zákona a vnitřních předpisů. Spis neobsahuje soupis spisu, není členěn chronologicky, soupisy nemají evidenci o počtu stran jednotlivých dokumentů, počtu příloh, počtu stran příloh a doručenkách, datum vzniku písemnosti, den přerážení z jedné části do jiné atd. Ve správním spisu chybí 2 listiny, a to daňové přiznání žalobkyně za rok 2019 podané dne 6. 2. 2020 a protokol ze dne 14. 12. 2022, č. j. 1944164/22/3101-62562-806151. Výzva podle § 145 daňového řádu má vždy přednost před zahájením daňové kontroly, přičemž smyslem právní úpravy je jít co nejméně zatěžující cestou ke správnému stanovení daně. Žalovaný prověřoval úvěrovou smlouvu, avšak již neprověřoval, co bylo přiznáno žalobkyni. Oznámení obsahuje čistě formalisticky požadavek na neexistující evidenci k § 10, který ale fakticky nikdo nekontroluje a nikoho nezajímá. Žalovaný neprokázal, že před formálním zahájením kontroly nemohl vydat důvodnou výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Formální zahájení kontroly bylo účelové jen z důvodu blízkého se konce prekluzivní lhůty. Namísto výzvy zvolil kontrolu, v čemž žalobkyně spatřuje ryzí zneužití práva. Jestliže správce daně prováděl vyhledávací činnost ještě před zahájením kontroly, ve skutečnosti chtěl mít rok času na kontrolu navíc.

#### *Vyjádření žalovaného k replice*

10. Žalovaný ve vyjádření k replice uvedl, že v daňovém řádu není stanoven legální formální nástroj pro zjištění, jak daňový subjekt preferuje daňovou kontrolu zahájit. Je zavedenou praxí, že o neformálním kontaktu s daňovým subjektem se pořizuje následně sepsaný úřední záznam. Žalovaný zaslal soudu relevantní části správního spisu k projednávání věci tak, jak je jeho dosavadní praxí. Žalobkyně dne 25. 4. 2023 obdržela soupisy veškerých částí spisu vedených k daňovým řízením žalobkyně. K nepředložení protokolu ze dne 14. 12. 2022, č. j. 1944164/22/3101-62562-806151 uvedl, že tento nebyl a není součástí daňového spisu žalobkyně, je zařazen do spisu subjektu Mgr. M., který byl vyslechnut ve věci podání informace – vysvětlení týkající se smlouvy o úvěru ze dne 30. 9. 2016, přičemž s ním bylo jednáno jako se zástupcem společnosti C. I. L. Údaje a informace z provedeného ústního jednání nebyly v rámci probíhající daňové kontroly žalobkyně využity. Ve vztahu k důvodným pochybnostem pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu uvedl, že tu podle § 145 odst. 2 daňového řádu vydává správce daně v situaci, kdy existuje důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, což nebylo splněno.

#### *Duplika žalobkyně*

11. V duplice žalobkyně uvedla, že z vyjádření žalovaného vyplývá, že protokol ze dne 14. 12. 2022 do spisu nezařadil a informace z něj nebyly v nyní projednávaném případě využity úmyslně. Skutečnost, že žalovaný získal důkazní prostředek, který by mohl být důkazem v daňovém řízení žalobkyně, který do spisu žalobkyně úmyslně nezařadil, je podle žalobkyně nezákonným zásahem. Na základě toho tímto doplnila žalobu o nový žalobní petit požadující deklaraci, že nezařazení protokolu ze dne 14. 12. 2022, č. j. 1944164/22/3101-62562-806151 do správních spisů žalobkyně je nezákonným zásahem. Z předmětu jednání uvedeném na str. 1 dole předmětného protokolu je nade vší pochybnost zřejmé, že se jednání odehrávalo v přímé příčinné souvislosti s daňovým řízením žalobkyně.
12. U ústního jednání konaného dne 23. 4. 2024 účastníci setrvali na svých stanoviscích.

### **II. Posouzení věci krajským soudem**

13. Krajský soud přezkoumal postup žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí podle § 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).
14. Z provedeného dokazování soud neučinil žádné pro věc rozhodující skutkové zjištění.

#### *K návrhu žalobkyně na změnu žaloby*

15. Předně je potřeba vypořádat se s návrhem žalobkyně na změnu podané žaloby učiněnou v duplice. Žalobkyně navrhla rozšíření žaloby o nový žalobní petit požadující určení, že nezařazení protokolu ze dne 14. 12. 2022, č. j. 1944164/22/3101-62562-806151 do jejích správních spisů je nezákonným zásahem.
16. Podle § 64 s. ř. s. platí, že „*nestanoví-li tento zákon jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení první a třetí části občanského soudního řádu*“. Z § 95 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) vyplývá, že žalobce může se souhlasem soudu změnit žalobu. Tuto změnu soud nepřipustí, jestliže by výsledky dosavadního řízení nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu. V takovém případě pokračuje soud v řízení o původním návrhu po právní moci usnesení.
17. Rozhodovat o změněné žalobě tedy lze pouze za předpokladu rozhodnutí soudu o připuštění změny žaloby. Kromě důvodu uvedeného v citovaném § 95 o. s. ř. je z povahy věci na místě

nepřipustit změnu žaloby rovněž tehdy, byla-li by taková žaloba nepřipustná či v případě nesplnění podmínek řízení. V takovém případě by totiž soud po připuštění změny musel žalobu bez dalšího odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) či d) s. ř. s.

18. Podle § 82 s. ř. s. *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*
19. Při soudním přezkumu správního aktu napadeného zásahovou žalobou je stěžejní, zda tento správní akt mohl zasáhnout do práv osoby, která proti němu žalobou brojí. Pokud k tomu napadený správní akt způsobilý není, nelze se proti němu zásahovou žalobou úspěšně bránit. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodě 63 rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS<sup>1</sup>, uvedl, že je-li zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky uvedené v § 82 s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá, musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu.
20. V nyní projednávané věci má nově vymezený zásah spočívat v nezařazení konkrétního protokolu do správních spisů žalobkyně. NSS však setrvale judikuje, že je „zjevné a nepochybné“, že *nedostatky při vedení spisu nemohou být nezákonným zásahem* (bod 37 rozsudku NSS ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, dále např. rozsudek NSS ze dne 5. 4. 2024, č. j. 5 Afs 16/2023, body 50 a 51 a tam citovaná judikatura). Jak totiž NSS vysvětlil v bodě 35 citovaného rozsudku č. j. 9 Afs 85/2016-51, „[n]epřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod., může ve svém výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu. Pokud však z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou.“ Stejný závěr dle krajského soudu z povahy věci nutně dopadá i na nezařazení konkrétní listiny do správního spisu.
21. Krajský soud se s uvedenými závěry zcela ztotožňuje a má tedy za to, že pochybení při vedení správního spisu spočívající v nezařazení konkrétní listiny do spisu nemůže být z povahy věci zásahem, neboť potenciál zasáhnout do práv žalobkyně má až případné rozhodnutí z tohoto řízení vzešlé, jež by se o chybějící listinu opíralo jako o podklad. Není tak splněna podmínka řízení spočívající v plausibilním tvrzení nezákonného zásahu. Po připuštění takové změny žaloby by žaloba stejně musela být obratem odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto soud navrhouvanou změnu žaloby nepřipustil.

#### *K důvodnosti žaloby*

22. Krajský soud předně souhlasí s účastníky řízení, že lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 měla podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynout dne 1. 7. 2023.

<sup>1</sup> Byl by tento rozsudek zrušen nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 635/18, důvody zrušení pro protiústavnost se vztahovaly k posuzování včasnosti zásahové žaloby a nijak se nedotýkají právě zmiňované otázky. Tyto Ústavním soudem nijak nepochybné závěry rozšířeného senátu se naopak staly základem navazující judikatury (např. rozsudek ze dne 30. 5. 2019, č. j. 7 As 44/2019-21, bod 12, nebo rozsudek ze dne 18. 3. 2021, č. j. 10 As 255/2020-34, bod 14).

23. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu *daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.*
24. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu *správce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*
25. Podle § 87 odst. 3 daňového řádu, *pokud správce daně nezačne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za podmínek podle odstavce 2, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde.*
26. Na úvod považuje krajský soud za potřebné zdůraznit, že předmětem sporu je otázka, zda k materiálnímu zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu došlo již doručením Oznámení žalobkyni dne 14. 3. 2023, či až doručením Výzvy ze dne 17. 8. 2023, jak tvrdí žalobkyně, a zda tím pádem daňová kontrola byla materiálně zahájena před, či až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Krajský soud tak činí z důvodu, že žalobkyně ve svých četných podáních mnohdy překračuje rámec nyní projednávané věci. V první řadě ve shodě s již uvedenou argumentací v bodech 18-20 tohoto rozsudku je zcela mimoběžná argumentace o nedostacích při vedení správního spisu. Skutečnosti spočívající v (ne)správně vedeném soupisu spisu, uvádění určitých údajů i chybějících listinách ve spise, jak je setrvale správními soudy judikováno (viz judikatura odkazovaná v bodě 19 tohoto rozsudku), může do právní sféry žalobkyně zasáhnout až v souvislosti s případným následným rozhodnutím ve věci. Stejně tak je mimoběžná argumentace týkající se vyhledávací činnosti, neboť tuto žalovaný vykonával ještě před vydáním a doručením Oznámení, a tudíž se nemohla dotknout práv žalobkyně ve smyslu zahájení daňové kontroly po prekluzi lhůty pro stanovení daně. Rovněž žalobkyně překračuje rámec nyní projednávané věci svojí argumentací o tom, čím se žalovaný v rámci svého prověřování (ne)zabývá. Předmět daňové kontroly byl vymezen v Oznámení jako daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 v plném rozsahu. Požadavek na předložení evidence příjmů a všech souvisejících dokladů a podkladů tedy s vymezeným předmětem (daň z příjmů) plně koresponduje. Otázka, jaké konkrétní podklady a skutečnosti z této výšece žalovaného v rámci daňové kontroly zajímají a zda většinu pozornosti věnuje konkrétní smlouvě o úvěru z roku 2016, která však s příjmy žalobkyně v dotčeném zdaňovacím období přímo souvisí, jak je detailně vysvětleno ve Výzvě (viz odůvodnění k bodu 1 Výzvy, na účet žalobkyně byla dne 18. 1. 2019 připsána platba ve výši 50 mil. Kč z protiúctu Mgr. M. označena jako „úvěr“), je plně na posouzení žalovaného. Za situace, kdy žalovaný nepřekračuje vymezený předmět daňové kontroly, což ostatně ani žalobkyně netvrdí, tak uvedený postup žalovaného jednak nepředstavuje nezákonný zásah do práv žalobkyně, jednak se nedotýká vymezené rozhodné otázky pro posouzení věci a jednak touto argumentací žalobkyně předbíhá sled věcí, neboť v tuto chvíli není jasné, zda vůbec a případně jaká konkrétní skutková zjištění z provedeného dokazování žalovaný učiní a jaké z nich následně vyvodí závěry. Až těmi bude moci být potenciálně zasaženo do práv žalobkyně, přičemž své námitky proti nim bude moci žalobkyně uplatnit jednak ještě v průběhu daňového řízení (proti výsledku kontrolního zjištění a následně případně v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu 1. stupně), jednak případnou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 odst. 1 s. ř. s.

*K posouzení okamžiku faktického zahájení daňové kontroly*

27. Podle výše uvedených ustanovení je správci daně dána možnost zahájit daňovou kontrolu i bez fyzické přítomnosti daňového subjektu, tedy korespondenčním způsobem, a to doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. Správce daně by měl zvolit takový postup zahájení daňové kontroly, který je efektivnější a který je schopen zamezit obstrukcím ze strany daňového subjektu, přičemž by měl přihlídnout zejména k preferenci daňového subjektu, je-li mu známa. Dále je správce daně povinen postupovat tak, aby buď současně s formálním zahájením daňové kontroly nebo „bez zbytečného odkladu“ poté, co formálně zahájil daňovou kontrolu, taktéž zahájil daňovou kontrolu fakticky (materiálně), neboť jen takovýto postup bude mít účinek v podobě přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. U korespondenčního způsobu zahájení daňové kontroly se bude jednat o faktické zahájení kontroly např. vyžádáním účetních záznamů a jiných informací v souladu s § 81 odst. 2 daňového řádu nebo vydáním výzvy podle § 92 odst. 4 d. ř. [bod 35 k § 87 a § 88 In: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „důvodová zpráva“)]. Domněnka žalobkyně, že u zahájení daňové kontroly korespondenčním způsobem je jediným možným postupem k získání informací a podkladů výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu, tak dle uvedeného není správná. Důvodová zpráva na stejném místě rovněž výslovně uvádí, že u korespondenčního zahájení daňové kontroly budou první kontrolní úkony „provedeny písemným způsobem (daňový subjekt zašle požadované dokumenty apod.) na základě doručeného oznámení o zahájení daňové kontroly, které může doprovázet požadavek konkretizující, které dokumenty správce daně potřebuje předložit.“ Z uvedeného tak jednoznačně vyplývá, že sám zákonodárce předpokládal, že při korespondenčním způsobu zahájení daňové kontroly bude kontrola fakticky zahájena písemným požadavkem správce daně k předložení potřebných dokumentů vtěleným již do samotného oznámení o zahájení daňové kontroly.
28. Shodně se vyjadřuje i komentářová literatura: „V případě, že bude daňová kontrola zahajována korespondenčně, může správce daně spojit se zasláním oznámení i výzvu k předložení důkazních prostředků. Není vyloučeno, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu doručením oznámení a zároveň začal činit kontrolní úkony typu dožádání či místního šetření.“ (Rozeňal, T. Daňový řád. Praktický komentář. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7598-963-5).
29. Konečně faktické (materiální) zahájení daňové kontroly již v okamžiku písemného sdělení požadavku k předložení potřebných dokladů potvrzuje i judikatura správních soudů. V bodě 36 rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č.j. 4 Afs 238/2015-29, NSS jasně vymezil, že „zahájení daňové kontroly nastane jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti – je při něm vymezen (a) předmět a (b) rozsah daňové kontroly a (c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat).“ Materiální zahájení daňové kontroly již v okamžiku doručení oznámení o zahájení daňové kontroly doprovázené požadavkem na předložení potřebných dokladů pak bylo judikaturou správních soudů výslovně aprobováno např. v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2021, č. j. 62 A 52/2021-70, následně potvrzeného rozsudkem NSS ze dne 20. 2. 2023, č. j. 10 Afs 455/2021-36, či rozsudkem NSS ze dne 11. 5. 2022, č. j. 1 Afs 363/2021-30.
30. Již bylo uvedeno, že Oznámení obsahovalo vymezený předmět a rozsah daňové kontroly (daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 v plném rozsahu) a žalovaný v něm současně vyzval žalobkyni k předložení

evidence příjmů dle § 10 ZDP, dokladů a podkladů k příjmům dle § 10 ZDP, dokladů o úhradě, smluv, případně dalších důkazních prostředků prokazujících správnost poslední známé daně za zdaňovací období, které je předmětem daňové kontroly, a to ve lhůtě 15 dnů od doručení Oznámení. Na základě výše uvedeného tak lze uzavřít, že uvedené požadavky žalovaného na předložení důkazních prostředků vyslovené v Oznámení měly ten následek, že daňová kontrola byla daným úkonem zahájena formálně i fakticky. Podle krajského soudu se v takovém případě materiálně nepochybně jedná o úkon související se zjišťováním daňové povinnosti nebo prověřováním tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu.

31. V potaz je nutno vzít i skutečnosti předcházející samotnému doručení Oznámení. Jak krajský soud zjistil ze správního spisu, žalovaný v rámci vyhledávací činnosti doručil žalobkyni již dne 22. 9. 2022 výzvu k prokázání příjmů v souladu s § 38x odst. 1 ZDP (č.j. 1631266/22/3101-62562-806151) vzhledem k důvodným pochybnostem žalovaného týkajícím se nárůstu jmění, spotřeby a jiných vydání žalobkyně v celkové výši 102 918 420 Kč při dosažení příjmů ve výši 624 672 Kč za rozhodné období roku 2019. Tehdejší zástupce žalobkyně, Mgr. M., pak žalovanému mj. předložil smlouvu o úvěru ze dne 30. 9. 2016, uzavřenou mezi žalobkyní a úvěrující společností C. I. L. Dne 14. 12. 2022 se následně konalo ústní jednání, jehož průběh je zachycen v protokolu č. j. 1944482/22/3101-62562-806151 (pozn. soudu – jedná se o jiný protokol než požadovaný žalobkyní v rozšíření žaloby). Na ústním jednání bylo mj. dohodnuto, že zástupce žalobkyně doloží potřebné podklady ve lhůtě do 16. 1. 2023, což se však nestalo. Jakkoliv uvedené skutečnosti nemají vliv na okamžik zahájení daňové kontroly, podle krajského soudu jednoznačně svědčí o tom, že následně zahájená daňová kontrola nebyla pouze formálním úkonem. V posuzovaném případě je zřejmé, že žalovaný před zahájením daňové kontroly cíleně prověřoval určité skutečnosti a na ně navázal výzvou žalobkyni k poskytnutí dokladů při zahájení daňové kontroly; žalovaný tedy nepochybně věděl, jaké skutečnosti a z jakých důvodů hodlá v rámci daňové kontroly dále ověřovat a kontrolovat. Je přitom nerozhodné, o typově jaký konkrétní příjem se v případě učiněné výzvy dle § 38x ZDP jednalo, neboť veškeré dílčí konkrétní příjmy jsou zdaněny jednou standardní daní z příjmů dle ZDP.
32. Daňová kontrola tak byla formálně i fakticky zahájena dne 14. 3. 2023, tedy ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně za kontrolované zdaňovací období. Argumentace žalobkyně, že se jednalo pouze o neformální výzvu k předložení podkladů, pro jejíž nesplnění nemůže nést negativní důsledky, je vzhledem k výše uvedeným závěrům zcela nedůvodná. Žalovaný postupoval zákonem předvídaným způsobem a nebyl povinen bezprostředně v souvislosti s doručením Oznámení vydávat výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu.
33. Současně je vzhledem k výše uvedeným závěrům bez významu otázka, zda a kolikrát se žalovaný pokusil žalobkyni před zahájením daňové kontroly kontaktovat (emailem či telefonicky). Zákon umožňuje korespondenční způsob zahájení daňové kontroly, aniž by jej podmiňoval neúspěšným pokusem o zkontaktování daňového subjektu. Jen pro úplnost pak krajský soud dodává, že úřední záznam je běžným úkonem správních orgánů, pořizovaným v souladu se zásadou písemnosti správního řízení, který se pořizuje o věcech, jež nemají písemnou povahu, a proto je nutno takovéto věci písemně zachytit. Z povahy věci se pořizuje zpětně o provedených úkonech správního orgánu nepísemného charakteru.
34. Dále je třeba uvést, že k namítané prodlevě mezi doručením Oznámení v březnu 2023 a vydáním výzvy k prokázání skutečností v srpnu 2023 přispěla sama žalobkyně svými

podáními „Daňová kontrola 01“ a „Daňová kontrola 02“, jež byla dle obsahu posouzena částečně jako podnět k prohlášení nicotnosti rozhodnutí, částečně jako žádost o nahlížení do spisu a částečně jako stížnost, na něž musel žalovaný procesně stanoveným způsobem (předložení nadřízenému správci daně k vyřízení atd.) reagovat.

35. Nedůvodná je dále i argumentace žalobkyně o nedostatcích Oznámení. Již bylo uvedeno, že Oznámení obsahovalo řádně vymezený předmět a rozsah daňové kontroly, nebylo tedy ani nesrozumitelné, ani neurčité. Tvrzení žalobkyně, že v Oznámení jí bylo uloženo předložit evidenci příjmů podle § 10 ZDP, přičemž zákon žádnou povinnost k vedení takové evidence v § 10 ZDP neupravuje, svědčí jen o její dezinterpretaci uvedeného požadavku. Ustanovení § 10 ZDP obsahuje výčet druhů příjmů. Požadavek žalovaného směřoval k předložení evidence v obecném slova smyslu „přehled“ či „soupis“ všech takových příjmů, s nimiž je v § 10 ZDP operováno. Uvedené jednoznačně vyplývá hned z následujícího požadavku žalovaného k předložení dokladů a podkladů k příjmům dle § 10 ZDP, z něhož je jednoznačné, že sousloví „dle § 10“ ZDP představuje přívlastek podstatného jména „příjmy“ a nevztahuje se k použitému pojmu „evidence“.
36. Dovolává-li se žalobkyně konkretizace jednotlivých důkazních prostředků s odkazem na příslušná ustanovení a jejich zdůvodnění, je nutno k tomu uvést, že postup žalovaného neodporuje ani § 87 odst. 1, ani § 85 odst. 5 daňového řádu, dle kterého Oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. Daňová kontrola byla zahájena v plném rozsahu ve vztahu k dani z příjmů FO za dotčené zdaňovací období, tudíž požadavek na předložení všech dokladů a podkladů byl na místě. Žalobkyně dále v žalobě uvedla, že v Oznámení nebyla stanovena lhůta pro předložení požadovaného, takovéto tvrzení však není pravdivé. Žalovaný žalobkyni stanovil lhůtu pro předložení požadovaných důkazních prostředků ve lhůtě 15 dnů od doručení Oznámení.

#### *K hodnocení důkazů*

37. Podstatou daňové kontroly je prověřování předmětu daňové kontroly ve vymezeném rozsahu (§ 85 odst. 3 daňového řádu). Za účelem takového prověření pak nezbytně správce daně provádí dokazování. Jakkoliv má žalobkyně pravdu v tom, že k určitému hodnocení důkazů dochází již v průběhu dokazování, neboť je to imanentní součástí procesu dokazování, daňový řád ukládá povinnost zachytit výsledek hodnocení důkazů včetně určení, které skutečnosti považuje správce daně za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků, až na závěr této části řízení, tedy až po ukončení dokazování. Vyplývá to přímo z žalobkyní akcentovaného § 92 odst. 7 daňového řádu, který uvádí, že správce daně po provedeném dokazování o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam. Při daňové kontrole má správce daně povinnost výsledek dokazování zachytit ve výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyně se tedy mýlí, dovozuje-li, že k zachycení hodnocení důkazů do úředního záznamu, jež má být součástí spisu nejpozději k okamžiku vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu či zahájení daňové kontroly, má docházet i průběžně v průběhu řízení. Takovou povinnost daňový řád správci daně neukládá a nelze ji dovodit ani z § 65 odst. 2 daňového řádu.
38. Domáhá-li se žalobkyně toho, aby správce daně popsáním způsobem zachycoval své základní průběžné úvahy o tom, zda je podané tvrzení správné, je-li nutno jej prověřit kontrolou apod., aby tyto mohly sloužit jako zdroj informací pro daňový subjekt, pak již bylo řečeno, že pro takovou domněnku jí zákon nedává oporu. Nicméně na tyto úvahy lze

nepochybně usuzovat ze samotných procesních úkonů, k nimž správce daně přistoupí. Současně považuje krajský soud za vhodné žalobkyni poučit o tom, že zahájení daňové kontroly je možné i bez jakýchkoliv předchozích pochybností správce daně čistě namátkovým způsobem (např. bod 14 rozsudku NSS ze dne 18. 6. 2012, č. j. 8 Afs 66/2011-57). Žalovaný tedy nebyl povinen sepisovat jakýkoliv úřední záznam zachycující jeho dosavadní úvahy k hodnocení dosud předložených důkazů. V postupu žalovaného krajský soud vzhledem k uvedenému žádné pochybení neshledal.

*K nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu*

39. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
40. Podle § 87 odst. 4 daňového řádu *dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.*
41. Důvodová zpráva k § 87 odst. 4 daňového řádu uvádí, že „z důvodu právní jistoty je explicitně zmíněn důsledek situace, kdy daňová kontrola bude zahájena, aniž by správce daně vydal výzvu k podání daňového tvrzení, ačkoli došlo k naplnění podmínky pro její vydání stanovené v § 145 daňového řádu. Závěr o tom, že tato podmínka nebyla naplněna, přitom nemusí být zřejmý ihned, ale může vzejít až z následného přezkumu postupu správce daně. Důsledkem takového pochybení nemůže být zpochybnění účinků zahájení daňové kontroly (včetně přerušení běhu lhůty pro stanovení daně), a tedy ani její nezákonnost a nepoužitelnost provedených důkazních prostředků. Skutečnost, že daňový subjekt byl nesprávným postupem správce daně připraven o možnost napravit své pochybení dobrovolně a předejít tak vzniku penále podle § 251 daňového řádu, je kompenzována tím, že bude ze zákona vyloučen vznik povinnosti uhradit penále. Liberace z povinnosti hradit penále se týká celého penále doměřeného na základě daňové kontroly“.
42. Rozšířený senát NSS ve svém usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 dovodil, že „dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení“. Tento závěr byl sice dovozen před novelizací § 87 odst. 4 daňového řádu, avšak nadále je a bude použitelný v tom smyslu, že za situace, kdy existuje důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, je třeba upřednostnit postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Případné pochybení správce daně, který takovýto postup i přes splnění uvedené podmínky nevyužije, již s účinností od 1. 1. 2021 nepředstavuje nezákonnost daňové kontroly. Podle výše citované důvodové zprávy je smyslem § 87 odst. 4 daňového řádu právní jistota týkající se následků daňové kontroly v případě pochybení správce daně, který by nepostupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Takovéto pochybení se pak promítá ve skutečnosti, že daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto nesprávně zahájené daňové kontroly. Případné pochybení žalovaného v tomto směru tak může mít vliv na povinnost žalobkyně platit penále. V případném vyměřovacím řízení

týkajícím se penále by již bylo nutno posoudit, zda žalovaný pochybil (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2023, č. j. 141 A 37/2022-23).

43. Krajský soud tak shrnuje, že případné pochybení žalovaného spočívajícího v tom, že zahájil daňovou kontrolu bez toho, aniž by nejdříve využil postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemá vliv na zákonnost daňové kontroly a nepředstavuje nezákonný zásah (srov. bod 29 rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2023, č. j. 141 A 37/2022-23, bod 18 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 6. 2022, č. j. 55 A 1/2022-30 a komentář k § 87 odst. 4 In Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, dostupné na: beckonline.cz).
44. Vzhledem k uvedenému tak není potřeba zabývat se tím, zda v nyní projednávané věci byl žalovaný povinen vyzvat žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. zda měl dostatek pochybností k učinění takové výzvy a zda byly splněny všechny zákonem předvídané podmínky pro takovou výzvu. I případná kladná odpověď na takovou otázku by totiž neměla vliv na výsledek nyní projednávaného řízení, a sice na závěr, že zahájení daňové kontroly nepředstavuje nezákonný zásah žalovaného, neboť podle výslovného znění zákona takové pochybení nemá na účinky zahájení daňové kontroly z hlediska její zákonnosti žádný vliv.

### III. Závěr a náklady řízení

45. Na základě uvedeného krajský soud dospěl závěru, že v žalobě specifikované jednání žalovaného nebylo v rozporu s právními předpisy, protože jej soud nemohl hodnotit jako nezákonný zásah a zakázat žalovanému, aby v takovémto jednání pokračoval. V souladu s § 87 odst. 3 s. ř. s. proto krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu v řízení žádné náklady jdoucí nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 23. dubna 2024

Mgr. Barbora Berková v. r.  
předsedkyně senátu

