



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšera a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **E. K.**, zastoupena Mgr. Davidem Metelkou, advokátem se sídlem Boleslavova 901/7, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 23. 4. 2024, č. j. 65 A 90/2023-71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále též „krajský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou se žalobkyně domáhala, aby soud určil, že provádění kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 je z důvodu prekluze práva stanovit daň nezákonným zásahem, a zakázal žalovanému v této daňové kontrole pokračovat. Žalobkyně především namítala, že k zahájení daňové kontroly nedošlo doručením oznámení o jejím zahájení ze dne 14. 3. 2023, neboť toto mělo ryze formální charakter, nýbrž teprve doručením výzvy k prokázání skutečností ze dne 17. 8. 2023, kdy po ní žalovaný poprvé požadoval kvalifikovaným způsobem informace.

[2] Krajský soud předně nevyhověl návrhu žalobkyně na rozšíření žaloby o nový žalobní petit spočívající v určení, že nezákonným zásahem je rovněž nezařazení protokolu ze dne 14. 12. 2022, č. j. 1944164/22/3101-62562-806151 (dále též „protokol z 14. 12. 2022“). Poukázal na setrvalou judikaturu, podle níž nemohou být nedostatky při vedení správního

spisu, jakým je i nezařazení konkrétní listiny do spisu, nezákonným zásahem. Přípuštění změny petitu by tak vedlo jen k tomu, že by v této části byla žaloba odmítnuta.

[3] K věci samé krajský soud zdůraznil, že předmětem sporu je pouze otázka, zda doručením oznámení ze dne 14. 3. 2023 došlo k materiálnímu zahájení daňové kontroly. Je tak mimoběžná argumentace žalobkyně o nedostacích při vedení spisu, vyhledávací činnosti a obsahu požadavků žalovaného, které nijak nepřekročily vymezený předmět kontroly. Co se týče způsobu získávání informací, nepřisvědčil krajský soud úvaze žalobkyně, že při korespondenčním způsobu zahájení daňové kontroly musí správce daně vydat výzvu podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Postačí podle něj písemný požadavek správce daně k předložení potřebných dokumentů vtělený do samotného oznámení. To se v posuzované věci stalo. Žalovaný požadoval předložit evidenci příjmů dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, včetně souvisejících dokladů a podkladů. Nepochybně se jednalo o úkon související se zjišťováním daňové povinnosti žalobkyně a prověřováním jejích tvrzení. Žalovaný ostatně zjevně navazoval na svou předcházející vyhledávací činnost, při níž žalobkyni vyzval k prokázání příjmů podle § 38x zákona o daních z příjmů a byla mu předložena smlouva o úvěru se společností CLANTON INVESTMENT LTD. Nepochybně tedy věděl, jaké skutečnosti a z jakých důvodů hodlá v daňové kontrole dále prověřovat. Je bez významu, kolikrát se žalovaný pokusil žalobkyni před zahájením daňové kontroly kontaktovat. K prodlevě mezi oznámením zahájení daňové kontroly a vydáním výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu navíc přispěla sama žalobkyně svými multipodáními, na něž musel žalovaný reagovat. Žalobkyně rovněž dezinterpretuje požadavek žalovaného na předložení evidence příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Šlo o evidenci (přehled, soupis) v obecném slova smyslu, což je z použité formulace zřejmé. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že správní spis má nejpozději při zahájení daňové kontroly a poté i průběžně obsahovat úřední záznamy zachycující hodnocení důkazů. Při daňové kontrole ukládá daňový řád správci daně provést písemné hodnocení důkazů ve výsledku kontrolního zjištění. Závěrem krajský soud dodal, že případné pochybení žalovaného spočívající v tom, že zahájil daňovou kontrolu bez vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemá podle § 87 odst. 4 téhož zákona vliv na zákonnost daňové kontroly a nepředstavuje nezákonný zásah. Nemá proto v tomto řízení smysl se zabývat tím, zda bylo povinností žalovaného výzvu vydat.

II.

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že krajský soud nesprávně odmítl rozšíření žaloby o nezákonný zásah v podobě nezařazení protokolu z 14. 12. 2022 do správního spisu. Nezařazená listina nemůže být podkladem žádného rozhodnutí, a proto nebude moci být nikdy zkoumána soudní mocí. Soud se s touto listinou ani neseznámil. Podle stěžovatelky mohl žalovaný vědomě a úmyslně zatajit i další listiny, stejně jako uvedený protokol, o jehož existenci stěžovatelka ví. K tomu stěžovatelka rozvíjí úvahy o filtrování důkazů. Krajskému soudu dále vytýká, že rozhodoval na podkladě neúplného správního spisu, přestože jej na tuto skutečnost opakovaně upozorňovala.

[5] K věci samé stěžovatelka uvádí, že krajský soud nesprávně posoudil oznámení ze dne 14. 3. 2023 současně jako výzvu k předložení dokladů. Při tom chybně odkazoval na § 81

pokračování

odst. 2 daňového řádu, který řeší místní šetření, tedy situaci, kdy se správce daně nachází fyzicky u daňového subjektu a může vznést požadavek na předložení dokladů postupem podle § 82 téhož zákona. V posuzované věci však správce daně zahajoval daňovou kontrolu korespondenčně. Byl proto povinen vydat samostatnou výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Řádnou formální výzvu nemohou z hlediska právních účinků nahradit neformální úkony správce daně. Oznámení není způsobilé založit jinou právní povinnost než zahájení daňové kontroly; nejedná se o výzvu. Judikatura, na kterou krajský soud v této souvislosti odkazoval, není přílehlavá. Podle stěžovatelky k materiálnímu zahájení daňové kontroly došlo až výzvou ze dne 17. 8. 2023. Nepřistoupil-li totiž žalovaný po zahájení daňové kontroly k hodnocení dosud provedených důkazů, pak nadále pokračoval ve vyhledávací činnosti, a to až do vydání výzvy ze dne 17. 8. 2023. K tomu stěžovatelka podotýká, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu na samém sklonku lhůty pro stanovení daně. Bylo tak jeho povinností prokázat, že učinil právně závazné, nikoliv neformální úkony k tomu, aby lhůta neuplynula. Takovým úkonem oznámení podle § 87 daňového řádu není.

[6] V posledním okruhu námitek stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že se blíže nezabýval otázkou, zda bylo povinností žalovaného vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tato otázka je však důležitá, neboť při zahájení daňové kontroly dochází k přerušení lhůty pro stanovení daně, zatímco výzva podle § 145 odst. 2 ji pouze prodlužuje o rok. Žalovaný měl podle uvedeného ustanovení postupovat. Stěžovatelka však připouští, že tímto směrem svou žalobu neformulovala.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

III.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Předmětem nyní posuzované věci je otázka zákonnosti (zahájení) daňové kontroly. Krajský soud proto nepochybil tím, že nepřipustil změnu petitu (jeho rozšíření) o otázky, které jsou sice s daňovou kontrolou spjaté, ale spadají svou povahou do oblasti přezkumu již vlastní daňové povinnosti formou odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně a případně žaloby proti rozhodnutí o odvolání (nedostatky při vedení spisu). Krajský soud v tomto ohledu následoval a současně správně aplikoval setrvalou prejudikaturu kasačního soudu, která stojí na závěru, že „je *zjevné a nepochybné*, že *nedostatky při vedení spisu nemohou být nezákonným zásahem*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, souhrnně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2024, č. j. 5 Afs 16/2023-44). Jako nedostatky při vedení spisu jsou v uvedených rozhodnutích

zmiňovány právě nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod. Takové nedostatky mohou totiž 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. Nezákonnosti při vedení daňového spisu mohou být v extrémních případech nicméně indicií pro závěr, že správce daně šikanózním způsobem brání daňovému subjektu při uplatňování jeho procesních práv nahlížet do spisu (rozsudek č. j. 9 Afs 85/2016-51).

[12] Nepřipuštění změny petitu krajský soud řádně odůvodnil a stěžovatelce se dostalo i (nad rámec povinnosti soudu) poučení o tom, že proti tvrzenému zásahu může u správního soudu brojit žalobou proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. Ke stěžovatelkou odkazovanému nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, lze dodat, že v tam uvedené věci poskytl Ústavní soud ochranu práv v řízení o žalobě proti rozhodnutí správce daně (nikoli v řízení o zásahové žalobě). I sama stěžovatelka ostatně chybějící listiny nespojuje s důsledky do řízení o zákonnosti (zahájení) daňové kontroly, ale mluví o nich jako o podkladu pro rozhodnutí – eventuální dodatečný platební výměr (viz bod [9] kasační stížnosti). Procesně pak nedošlo tímto postupem krajského soudu k odmítnutí žaloby či její části [důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.], ale k nepřipuštění změny petitu, tedy k procesnímu kroku, jehož zákonnost přezkoumal kasační soud výše.

[13] Polemika stěžovatelky o zatajování rozhodných důkazů a pochybeních při vedení spisu tedy nijak nesouvisí s předmětem nynějšího řízení. Nejvyšší správní soud proto nemůže předjímat, zda žalovaný postupoval stran daného protokolu v souladu se zákonem, jelikož tento může být předmětem budoucího posouzení při přezkumu zákonnosti eventuálně vydaného rozhodnutí. Toliko v obecnosti lze poznamenat, že byla-li určitá osoba vyslechnuta, byť jako zástupce jiného daňového subjektu, v rámci prověřování daňové povinnosti kontrolovaného subjektu, pak musí být příslušná listina pochopitelně založena (rovněž) v daňovém spise tohoto subjektu. Je povinností žalovaného, zakládat do daňového spisu kontrolovaného subjektu záznamy o všech úkonech, které v souvislosti s jeho daňovou povinností učinil. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51: *„týká-li se určitá písemnost více daňových subjektů, musí její originál být založen v daňovém spise jednoho z nich a věrohodné kopie ve spisech ostatních. Smyslem a účelem takového postupu je, aby každý daňový subjekt, jehož se písemnost týká, mohl v rámci svého vlastního daňového spisu s uvedenou písemností pracovat (případně s ní pracovat od doby, kdy se přeřadí z vyhledávací části spisu do části ‘nevyhledávací’).“* Na druhou stranu nelze z tolika eventuálně nesprávného postupu při vedení spisu automaticky usuzovat na snahu o *vědomé a úmyslné* zatajování rozhodných důkazních prostředků, zvláště pak v případě dokumentu zaznamenávajícího průběh jednání správce daně s osobou, která je současně zástupcem daňového subjektu.

[14] Jde-li o samotnou otázku zahájení daňové kontroly, nebyla tato do novelizace daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 (zákon č. 283/2020 Sb.) přísně spjata s určitou formou tohoto právního úkonu. Od novely, tedy i v souzené věci, daňový řád v § 87 odst. 1 uvádí, že daňová kontrola se zahajuje doručením oznámení o jejím zahájení, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Jde-li o zahájení tzv. korespondenční, tedy bez toho, aniž by došlo k zahájení daňové kontroly za osobní účasti daňového subjektu, resp. jeho zástupce,

pokračování

zákon pro toto zahájení žádné rigidní podmínky nestanoví. Důvodová zpráva k zahájení daňové kontroly (bez osobní účasti daňového subjektu) uvádí, že „[p]ři volbě jaký postup zvolit by správce daně měl přihlídnout například i k preferenci samotného daňového subjektu, je-li mu předem známa. Typickým příkladem může být předchozí neformální kontakt (telefon, email apod.), v rámci něhož správce daně s daňovým subjektem domluví termín společného jednání, v rámci něhož bude oznámení o zahájení daňové kontroly doručeno (formou zaprotokolovaného jednání). Stejně tak je možné předem domluvit korespondenční zahájení s tím, že první kontrolní úkony budou 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.“ S možností zahájit daňovou kontrolu korespondenčně, souvisí důraz na její materiální zahájení (viz dále).

[15] V souzené věci správce daně stěžovatelce zaslal výzvu k prokázání příjmů dle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů ze dne 16. 9. 2022, ve které ji vyzval k prokázání vzniku a původu příjmů za období roku 2019. Rozdíl mezi přiznanými příjmy a nárustem jmění činil 102 293 748 Kč. Stěžovatelka se k výzvě opakovaně vyjádřila (podáními ze dne 17. 10. 2022 a 9. 11. 2022), přičemž správce daně dne 15. 11. 2022 přistoupil k předvolání zástupce stěžovatelky k objasnění skutečností týkajících se doložených důkazů (smlouvy o úvěru). Jednání se odehrálo dne 14. 12. 2022. Správce daně posléze dne 24. 2. 2023 odeslal zástupci stěžovatelky e-mail, ve kterém vyjádřil úmysl zahájit daňovou kontrolu a navrhl den 6. 3. 2023. Neobdržel však potvrzení o přečtení. Z úředního záznamu ze dne 6. 3. 2023 vyplývá, že se stěžovatelku, prostřednictvím jejího zástupce, pokusil kontaktovat na telefonním čísle dne 2. 3. 2023, ovšem neúspěšně. Dalšího dne se opětovně pokoušel kontaktovat stěžovatelku prostřednictvím jejího zástupce. Byť se dovolal do advokátní kanceláře a zanechal tam vzkaz, zástupce ani stěžovatelka jej již nekontaktovali. Dne 6. 3. 2023 se správce daně naposledy pokusil kontaktovat stěžovatelku prostřednictvím jejího zástupce, avšak opět neúspěšně. Správce daně následně dne 14. 3. 2023 doručil stěžovatelce prostřednictvím jejího zástupce oznámení o zahájení daňové kontroly.

[16] Z výše uvedeného je zjevné, že správce daně formálně zahájil daňovou kontrolu zcela souladně se zákonem, přičemž důsledně dbal na účinný vstřícný přístup vůči stěžovatelce. Nadto, jak je patrné z výše stručně shrnutého skutkového děje, stěžovatelka si musela být vědoma toho, že ji zahájení daňové kontroly „hrozí“ již v rámci vyhledávací činnosti.

[17] V oznámení o zahájení daňové kontroly správce daně stěžovatelku vyzval k předložení evidencí, dokladů a podkladů k příjmům, smlouvám a dalším důkazním prostředkům, které prokazují správnost stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019. Daňový řád v tomto smyslu nikterak neformalizuje postupy (úkony) správce daně zahajující daňovou kontrolu materiálně, toliko mu v § 87 odst. 2 ukládá, že má *zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*. Nesmí jít o pouhou vyhledávací činnost dle § 78 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023-36), o čemž však v souzené věci není spor. V této souvislosti nelze přisvědčit názoru, že neprovedl-li správce daně při zahájení daňové kontroly hodnocení důkazů, pokračoval ve vyhledávací činnosti. Daňová kontrola se od vyhledávací činnosti liší sice především v možnosti provádět plnohodnotné dokazování (nejen shromáždění důkazů, jejich provedení, ale především jejich hodnocení samostatně a ve

vzájemné souvislosti s ostatními). Neznamená to však, že daňová kontrola se zahajuje až právě takovým úkonem. Jinými slovy, správce daně provádějící vyhledávací činnost, je povinen přistoupit k zahájení daňové kontroly nikoliv proto, že hodlá provádět plnohodnotné dokazování, ale proto, že jeho postup vůči daňovému subjektu se stává z hlediska času, rozsahu a účelu natolik intenzivním a komplexním, že už překračuje rámec prosté vyhledávací činnosti ve smyslu „mapování terénu“. Správce daně nicméně v rámci již zahájené daňové kontroly pochopitelně standardně pokračuje v cíleném shromažďování důkazních prostředků, aniž by u každého dalšího získaného důkazního prostředku musel provést písemně jeho vyhodnocení ve vzájemné souvislosti s již získanými důkazními prostředky a osvědčit, zda jej považuje za důkaz o prověřované skutečnosti a o čem tento důkaz svědčí. Takové hodnocení přirozeně přichází až ve chvíli, kdy má správce daně k dispozici dostatečné penzum důkazních prostředků, z něhož je schopen odvodit alespoň dílčí závěry, které následně komunikuje směrem k daňovému subjektu tak, aby se tento k nim mohl vyjádřit.

[18] K formálním aspektům zjišťování daňové povinnosti nebo prověřování tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, soud připomíná, že daňová kontrola není řízení, ale faktický postup při správě daní (součást řízení o stanovení daně), jehož podstatou je provádění kontrolní činnosti. Povinnost spolupráce daňového subjektu se správcem daně zakotvuje daňový řád výslovně v § 86 odst. 3 ve spojení s § 82 bez toho, aniž by předepisoval nějakou vyšší formu pro vznášení požadavků na předložení důkazních prostředků [§ 86 odst. 3 písm. c) a e)] či dokladů a dalších věcí nezbytných pro správu daní [§ 82 odst. 2], a to nehledě na způsob vedení kontroly (korespondenční, prezenční). Je těžko představitelné až absurdní, aby správce daně každý svůj požadavek vůči kontrolovanému subjektu zhmotňoval do výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu. K takto formalizovanému kroku je třeba přistoupit v situaci, kdy už správce daně zpracoval shromážděné podklady, které má k dispozici, a vznáší individualizované požadavky s odůvodněním tak, aby subjektu vyjasnil, co přesně a proč od něj chce (tedy již si vytvořil určité dílčí závěry). Tak aby bylo provádění kontroly efektivní a posunovala se směrem k objasňování sporných (zpochybněných) skutečností pro správné stanovení daně. Svou roli pak taková výzva samozřejmě plní i v situaci, kdy daňový subjekt v rámci neformální komunikace není součinný.

[19] Skutečnost, že správce daně vyzval stěžovatelku k předložení podkladů relevantních pro daňovou kontrolu již v oznámení o zahájení daňové kontroly, nadto nebyla v dané věci samonosná. Jak krajský soud správně zdůraznil, zahájení daňové kontroly předcházelo „mapování terénu“ správcem daně (srov. bod [31] napadeného rozsudku krajského soudu) a pokračovalo návazně vypořádáním podání stěžovatelky označených jako Daňová kontrola 01 (ze dne 31. 3. 2023) a Daňová kontrola 02 – urgence a další listiny ze spisu (ze dne 26. 4. 2023). Tato podání žalovaný vyhodnotil jako podnět k prohlášení nicotnosti rozhodnutí, žádost o nahlížení do spisu a stížnost na postup správce daně. Musel na ně přitom náležitě reagovat (rozhodnout o nich). Vydání výzvy k prokázání skutečností s odstupem několika měsíců od doručení oznámení o zahájení daňové kontroly (v srpnu 2023) tak reflektovalo rovněž potřebu vypořádat nejprve stěžovatelkou vznesené výhrady, které mířily i do zákonnosti daňové kontroly a postupu správce daně v ní. Další postup v rámci zahájené daňové kontroly byl tedy spjat i s výsledkem řízení o podáních stěžovatelky.

pokračování

[20] V této souvislosti nelze opomenout, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2023, č. j. 10 Afs 455/2021-36, *„faktické úkony správce daně nemusí být bezprostředně spojeny s formálním zahájením daňové kontroly, správce daně však musí jednat bez zbytečného odkladu“*. Prvním úkonem ve věci tak nemusí být nejtypičtější procesní prostředek pro zjišťování a prověřování tvrzení daňového subjektu a jiných okolností pro správné zjištění a stanovení daně v podobě výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu (viz výše), ale i další úkony spjaté s účelem zahájení daňové kontroly, tedy onoho správného stanovení daně (zákonosti procesu jejího zjišťování), jako tomu bylo i v projednávané věci. Zákon přitom nezapovídá, aby byl kontrolovaný daňový subjekt v rámci daňové kontroly vyzván k doložení či předložení skutečností relevantních pro správné zjištění a stanovení daně prostřednictvím oznámení o zahájení daňové kontroly. Dané potvrzuje také aktuální judikatura, srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 455/2021-36 a ze dne 11. 5. 2022, č. j. 1 Afs 363/2021-30.

[21] Soud tak v obecnosti uzavírá, že za materiální provádění daňové kontroly nelze považovat pouze stav, kdy dochází k formální interakci mezi daňovým subjektem a správcem daně. Správce daně může materiálně provádět daňovou kontrolu „na pozadí“, např. vydáváním výzev k součinnosti třetích osob, mezinárodním dožádáním, zpracováváním obdržených pokladů atd. Pokud stěžovatelka v posuzované věci žalovaného v návaznosti na oznámení zahájení daňové kontroly zahrnila svými multipodáními, v nichž namítala řadu skutečností, pak je pravdou, že provádění daňové kontroly ve vztahu k ní zdánlivě „zamrzlo“. To ale bez dalšího nepředstavuje nečinnost při daňové kontrole (viz výše). Z obsahu spisu je navíc zřejmé, že v této době žalovaný přeřadil do kontrolního spisu podklady z vyhledávací činnosti a zařadil do něj odpověď na mezinárodní dožádání. Evidentně postupoval v prověřování tvrzení stěžovatelky zhmotněném v obsahu výzvy k prokázání skutečností ze srpna 2023, ve které mezi jinými uvádí, co prozatím zjistil a co od stěžovatelky dále požaduje. Žalovaný tak v souzené věci doručením oznámení o zahájení daňové kontroly tuto nejenom formálně zahájil, ale i materiálně vedl. Krajský soud důsledně popsal materiální vedení daňové kontroly, přičemž jeho závěry ve světle výše uvedeného plně obstojí.

[22] Prizmatem výše uvedeného závěru je nutné odmítnout i tvrzení stěžovatelky o zahájení daňové kontroly po uplynutí prekluzivní doby. I v této otázce závěry krajského soudu obstojí. Stěžovatelkou zmiňovaný náleží Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, nehovoří o tom, že by snad byl správce daně nucen zahajovat daňovou kontrolu či jiné úkony mající vliv na běh prekluzivní lhůty nějakou dobu před jejím uplynutím. Věnuje se stanovení délky prekluzivní lhůty jako takové. Správci daně mají zákonem stanovené lhůty, ve kterých mají povinnost zahájit daňovou kontrolu, tuto lhůtu žalovaný v souzené věci dodržel.

[23] Poslední kasační námitka směřuje do vadného závěru o nesprávném užití § 145 odst. 2 daňového řádu. Námitka se však míjí se závěry krajského soudu, které kasační soud považuje za zcela správné. Dle § 87 odst. 4 daňového řádu totiž, *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*. Jak správně uvádí krajský soud, i případné pochybení žalovaného spočívající 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.

[24] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 4. října 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu