



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců
Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **GREGOCAR, s.r.o.**
sídlem Vlkošská 279, Vracov
zastoupen JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem
sídlem Pivovarská 8, Vyškov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2023, č.j. 2874/23/5200-11432-711778,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2023, č.j. 2874/23/5200-11432-711778, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil

rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) o zastavení řízení ze dne 17. 10. 2019, č.j. 4431826/19/3013-50521-706665 a č.j. 4432613/19/3013-50521-706665. Rozhodnutími správce daně byla podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, zastavena řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 (podání zaevidované dne 26. 8. 2019) a za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 (podání zaevidované dne 24. 8. 2019).

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že žalovaný nesprávně posoudil rozhodnou právní otázku, která spočívá v tom, zda v okamžiku podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a 2018 byla zákonně zahájena daňová kontrola a tudíž, zda byla dána překážka pro podání těchto přiznání. Zcela stěžejní v tomto smyslu je, zda byla daňová kontrola dne 30. 7. 2019 zahájena v souladu s platnými právními předpisy.
3. Daňová kontrola byla podle žalobce zahájena nezákonně formálním sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly (viz protokol č. j. 3762283/19/3013-60561-712081), ve kterém správce daně pouze jednateli žalobce položil otázky, na které mu bylo sděleno, že se žalobce vyjádří písemně do jednoho měsíce. Žádné další úkony (např. rozhodnutí o stanovení lhůty) prvoinstanční správce daně neučinil. Před uplynutím této lhůty podal žalobce zmíněná dodatečná daňová přiznání. V době podání těchto dodatečných přiznání tak neprobíhala žádná kontrolní činnost, správce daně nic nekontroloval a ani nemohl, jelikož vyčkával na vyjádření žalobce. Zahájení daňové kontroly bylo tedy čistě formální. O tom, že činnost v době mezi zahájením daňové kontroly a podáním dodatečných přiznání neprobíhala, vyplývá i ze zprávy o daňové kontrole č. j. 4550589/21/3013-60561-712081 ze dne 18. 11. 2021.
4. Podle žalobce je argumentace žalovaného uvedená v bodě 25 napadeného rozhodnutí nesprávná a účelová. Právě vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (které mělo být ve věci vydáno dle § 145 odst. 2 daňového řádu) by bylo umožněno, aby žalobce podal dodatečné daňové přiznání, tudíž by mu pak nevznikla povinnost úhrady penále z doměřené daně (§ 251 odst. 4 daňového řádu). Podle žalobce tak nelze na projednávaný případ ani plně aplikovat závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43, na který odkazuje žalovaný.
5. Žalobce namítá, že povinností žalovaného bylo posoudit uplatněné odvolací námitky i ve světle nevydání výzvy k podání dodatečného přiznání před zahájením daňové kontroly, zjevné vadnosti řádného daňového tvrzení k roku 2018 a návazné povinnosti zahájení postupu k odstranění pochybností před samotným zahájením kontroly z pohledu minimalizace zásahu do práv žalobce, a konečně i porušení základních zásad správy daní. S těmito odvolacími námitkami se žalovaný nevypořádal a věc posoudil čistě formálně z pohledu zahájení kontroly. Podle žalobce je tak rozhodnutí o odvolání v tomto ohledu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
6. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

7. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na napadené rozhodnutí, které považuje za zákonné a přezkoumatelné. Žalovaný zdůrazňuje, že ve věci zdaňovacího období roku 2018 žalobce nestíhá povinnost uhradit penále ve smyslu § 251 daňového řádu, neboť daňová kontrola byla zahájena ještě před vyměřením daně (*in návaznosti na řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, pozn soudu*). Dále doplňuje, že otázka zákonnosti zahájení daňové kontroly, resp. otázka, zda před jejím zahájením existovaly natolik relevantní informace, pro které bylo možné důvodně předpokládat doměření daně, je otázkou související s jiným řízením, a to řízením nalézacím, což žalobci vysvětlil i ve vyznění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 16. 12. 2019, č.j. 51072/19/5100-41455-704421.
8. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Rovněž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

III. Posouzení věci

9. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
10. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
11. Podstatou sporu je přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného a správnost posouzení jediné právní otázky, a to otázky přípustnosti vedení řízení o dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018, které žalobce podal dne 24. 8. 2019, a o dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017, které žalobce podal dne 26. 8. 2019.
12. Podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o zjevně právně nepřipustné podání.
13. Podle § 141 odst. 6 daňového řádu není dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.
14. Podle § 141 odst. 7 daňového řádu podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.

15. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu může k doměření z moci úřední dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.
16. 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.
17. Po stránce skutkové není sporu o tom, že daň z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období (spolu s daní z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 až prosinec 2018) byla předmětem daňové kontroly zahájené dne 30. 7. 2019 ústním jednáním s jednatelem žalobce (protokol č.j. 3762283/19/3013-60561-712081). V rámci zahájení daňové kontroly položili pracovníci správce daně jednatelem žalobce řadu konkrétních dotazů týkajících se vedení účetnictví a předmětu ekonomické činnosti žalobce (nákup a prodej zboží, hlavně vozidel) s tím, že jednatel žalobce ke většině dotazů přislíbil, že se písemně vyjádří do jednoho měsíce.
18. Daňová kontrola je postupem, s nímž zákon spojuje právní důsledky spočívající mimo jiné v tom, že ke kontrolované dani nelze podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování, resp. takové podání je nepřipustné a nevyvolává ve vztahu k původně tvrzené daňové povinnosti běžné účinky ve smyslu daňového řádu (§ 141 odst. 1 a 2 daňového řádu). Správné stanovení daňové povinnosti v této fázi již probíhá formou dokazování v rámci rozložení důkazního břemena žalobce a správce daně, nikoliv cestou formalizovaných podání daňových tvrzení (řádného, opravného či dodatečného daňového přiznání). Výklad žalobce, že by takové podání bylo přípustné tehdy, došlo-li by k situaci, že by byla daňová kontrola zahájena pouze „formálně“ (viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.5.2024, č.j. 5 Afs 16/2024-30), je v přímém rozporu s textem zákona.
19. Zdejší soud k tomu dále poznamenává, že již z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly, který je součástí správního spisu, je na první pohled zjevné, že nešlo o bezobsažné zahájení daňové kontroly, neboť správce daně začal zjišťovat skutečnosti týkající se ekonomické činnosti žalobce poměrně konkrétními dotazy, byť zdejší soud zcela souhlasí se žalovaným, že právní význam může mít tato otázka až v jiných řízeních (o doměření daně). Daňová kontrola však byla nepochybně dne 30. 7. 2019 zahájena. Další argument žalobce spočívající v jakémsi naznačení liknavosti či snad nečinnosti dalšího postupu správce daně v průběhu daňové kontroly pak již vůbec se spornou právní otázkou nesouvisí. Dovozuje-li i na základě tohoto tvrzení žalobce právo přípustného podání dodatečných daňových přiznání, jde o výklad *contra legem* a proti systematickému postupu upravených daňovým řádem. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, plyne, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014- 57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále... Pokud však informace dostupné správci daně naznačují nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, je vhodné provést u něho daňovou kontrolu. V tomto ohledu správci daně přísluší široké uvážení, limitované nicméně základní zásadou správy daní již vícekrát zde zmíněnou, a sice stanovit daň správně.“ Dovolává-li se pak žalobce blíže nespecifikovaných zásad správy daní, tak jejich odrazem je mimo jiné i právě citovaná úprava jednotlivých postupů správce daně a jejich zákonných podmínek, které odráží právě zmíněnou posloupanost v návaznosti na tu konkrétní či jindy obecné poznatky správce daně, pokud jde o správnost daně (§ 1 odst. 2 a 3 daňového řádu). A to zdůraznil v napadeném rozhodnutí i žalovaný (body 24 a 25 napadeného rozhodnutí).

20. Pokud po zahájení daňové kontroly dne 30. 7. 2019 žalobce, nadto za situace, kdy přislíbil do jednoho měsíce doložit požadované informace, podal výše uvedená dodatečná daňová přiznání (dne 24. 8. 2019 a dne 26. 8. 2019), postupoval správce daně v souladu se zákonem, pokud řízení o nich zastavil.
21. V rámci přezkumu sporné právní otázky se v nyní posuzované věci rovněž nelze zabývat zákonností postupu správce daně, pokud nevydal výzvu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy otázkou existence konkrétních, přesvědčivých a do značné míry i skutkově podložených poznatků správce daně o žalobcem tvrzené „zjevné“ vadnosti řádných daňových přiznání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č.j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb.). Nevydání výzvy by ostatně nemělo ani vliv na zákonnost zahájené daňové kontroly, nýbrž by se promítlo pouze v otázce penále, neboť je ustáleně judikováno, že 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 (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č.j. 6 Afs 61/2018-30, ze dne 31. 10. 2018, č.j. 6 Afs 386/2017-56, či ze dne 10. 4. 2019, č.j. 9 Afs 364/2018-76, č. 3888/2019 Sb.). Tím spíše nemůže mít nevydání výzvy žádný vliv na správnost aplikace § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu správcem daně v situaci, kdy po zahájení daňové kontroly žalobce podal dodatečná daňová přiznání; ostatně samotné podání dodatečných daňových přiznání neznamena, že by takto opravená daň byla žalobci v deklarované výši i doměřena. Pokud pak jde o vzniklé penále, je na žalobci, aby v řízení o doměření daně eventuálním pochybením správce daně při nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu argumentoval.
22. Zdejší soud uzavírá, že napadené rozhodnutí obsahuje věcně správné závěry souladné se zákonem a není nepřezkoumatelné. Žalovaný dostatečně vysvětlil, proč má odvolací námítky za nedůvodné, a spornou právní otázku uchopil i ve světle žalobcem zmiňovaných souvislostí (výzva ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu a navazující postup k odstranění pochybností, formální zahájení daňové kontroly), byť ne podle představ žalobce. Pokud žalovaný na podporu vlastních

závěřů odkazoval i na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43, nejde o žádnou vadu jeho postupu. Žalovaným citované závěry tohoto rozsudku, že „[d]le § 141 odst. 6 daňového řádu není dodatečné daňové přiznání přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly. Citované ustanovení tedy váže nemožnost podání dodatečného daňového přiznání na fakt, že v rozhodnou dobu probíhá daňová kontrola. V posuzované věci ke dni 1. 11. 2016 (den podání dodatečných daňových přiznání) nepochybně probíhala daňová kontrola, která byla zahájena dne 29. 10. 2015. Na tomto faktu následný rozsudek krajského soudu č. j. 51 A 37/2017 - 29, kterým byla deklarována její nezákonnost, ničeho nezměnil. Tímto rozsudkem nedošlo ke zpětnému negování daňové kontroly. Nevyplývá z něj, že by se jednalo ze strany správce daně o postup toliko formální a účelový, k němuž nelze přiblížit. Daňová kontrola byla shledána nezákonnou z důvodu chybného procesního postupu správce daně, který, byť byly splněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu, zahájil namísto toho daňovou kontrolu. Není sporu o tom, že samotná kontrolní činnost probíhala“, se nadto s podstatou věci, jak byla výše předestřena, nemíjí.

23. Tím jsou žalobní body vyčerpány.
24. Za tohoto stavu zdejší soud neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

25. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. listopadu 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

David Raus v.r.
předseda senátu