



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně:

C. a. s.r.o., IČO X

sídlem K. 28, X L. n. D.

zastoupená advokátem Mgr. Tomášem Cimbotou

sídlem Horní náměstí 365/7, 779 00 Olomouc

proti

žalovanému:

Finanční úřad pro Olomoucký kraj

sídlem Lazecká 545/22, 779 00 Olomouc

o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyni bylo dne 13. 11. 2024 doručeno Oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. 1599911/24/3110-60563-801281 (dále jen „Oznámení“), kterým měla být u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období od 1. 10. 2021 do 30. 9. 2024.
2. Žalobkyně se domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, jenž spatřovala v tom, že žalovaný zahájil předmětnou daňovou kontrolu v rozporu s dotčenými ustanoveními zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a relevantní soudní judikaturou NSS.
3. Žalovaný zaslal žalobkyni Výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 1. 2025, č. j. 57442/25/3110-60563-801281, k prokázání, že v daňových přiznáních k DPH za předmětné období přiznala daň na výstupu na řádku 1 z celého základu daně podle

§ 36 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a to za veškerá zdanitelná plnění dle § 14 v souladu s § 20a téhož zákona. Výzva reagovala na zjištění z daňové kontroly, podle které byla daň na výstupu vypočtena pouze z poplatků za zpracování mezd, nikoli z celé hodnoty poskytnuté služby spočívající v přidělení pracovní síly, která zahrnovala i další složky jako mzdové náklady, zákonné odvody a další položky. Tyto složky byly v evidenci DPH vedeny mimo režim daně, přestože podle § 36 odst. 1 zákona o DPH měly tvořit základ daně. Žalovaný proto vyjádřil pochybnosti o správnosti výpočtu daně na výstupu a o úplnosti vykázaných zdanitelných plnění a vyzval žalobkyni k jejich prokázání. Žalobkyně však namítla, že od počátku zahájení daňové kontroly poskytla žalovanému všechnu potřebnou součinnost (smlouvy, faktury apod.).

4. Žalobkyně ve své rozsáhlé argumentaci uvedla, že veškeré platby související s agenturními zaměstnanci, včetně mzdových nároků a zákonných odvodů, vždy řádně hradila a následně přefakturovala konkrétním uživatelům, jimž byli zaměstnanci dočasně přiděleni, avšak bez uplatnění DPH. Daň na výstupu uplatňovala pouze na svou smluvní odměnu za zprostředkování pracovní síly, neboť na základě doporučení externích daňových a účetních poradců vycházela z toho, že samotná přefaktura nákladů na zaměstnance nepředstavuje zdanitelné plnění. Tento systém uplatňování DPH byl u žalobkyně zaveden již před rokem 2021 a byl konzistentně aplikován i v kontrolovaném období. Žalobkyně dále poukázala na to, že žádný z uživatelů agenturních zaměstnanců jeho fakturační praxi nerozporoval, což podle ní svědčí o tom, že i z jejich pohledu byl zvolený postup v oblasti DPH správný. Žalobkyně tak namítá, že pokud žalovaný nyní tvrdí, že žalobkyně uplatňuje DPH nesprávně již od počátku své činnosti, měl tuto údajnou chybu zjistit a řešit dříve, neboť měl již nejméně dva roky před říjnem 2021 k dispozici dostatek informací a dokladů (měsíční přiznání k DPH, roční vyúčtování daně z příjmu ze závislé činnosti, přiznání žalobkyně k DPPO včetně příloh), z nichž bylo možné nesprávnost postupu objektivně posoudit.
5. Žalobkyně tedy 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, tedy vyzvat žalobkyni k podání dodatečného tvrzení v náhradní lhůtě, což neučinil. Jednal proto nezákonně. Ve vztahu k absenci této výzvy ze strany žalovaného přitom odkázala na celou řadu rozhodnutí NSS (např. usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozsudek ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23 nebo rozsudek ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76).
6. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Poukázal na skutečnost, že s účinností od 1. ledna 2021 bylo do daňového řádu novelou č. 283/2020 Sb. vloženo ustanovení § 87 odst. 4, podle něhož zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení nemá vliv na její účinky, pokud byl důvod pro takovou výzvu naplněn. V takovém případě nevzniká daňovému subjektu povinnost hradit penále. Daňová kontrola u žalobkyně byla zahájena dne 13. 11. 2024, tedy již za účinnosti této novely. Žalovaný zároveň uvedl, že žalobkyní citované rozsudky NSS byly vydány před účinností této právní úpravy, a proto nejsou pro posuzovanou věc relevantní. Žalovaný dále rozvedl, že před zahájením daňové kontroly měl sice určité indicie o možném nesprávném stanovení daňové povinnosti žalobkyní, avšak neměl k dispozici dostatečně konkrétní podklady, které by umožnily doměření daně bez provedení podrobného šetření v rámci kontroly. Bylo nutné ověřit nejen sazby DPH a rozsah zdanitelných plnění, ale i smluvní vztahy mezi žalobkyní a jejími odběrateli. Na rozdíl od poradců žalobkyně žalovaný neměl k dispozici smlouvy, přílohy ani daňové doklady, a proto nemohl učinit závěr o správnosti daňového tvrzení. Z těchto důvodů

nepovažoval za vhodné postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a přistoupil přímo k zahájení daňové kontroly. V tomto ohledu se žalovaný vyjádřil také k žalobkyní tvrzeným indiciím, tj. měsíční přiznání k DPH, roční vyúčtování daně z příjmu ze závislé činnosti a přiznání k DPPO vč. příloh tak, že obsahují řadu nesrovnalostí v počtu zaměstnanců.

7. 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.“).
8. Na úvod je potřeba zdůraznit, že předmětem sporu je výhradně otázka, zda bylo povinností žalovaného před zahájením daňové kontroly nejprve vyzvat žalobkyni k podání dodatečného tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, a zda se tedy jedná o nezákonně zahájenou daňovou kontrolu.
9. 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.*
10. 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.*
11. 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.*
12. Rozšířený senát NSS ve svém usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS na které odkazuje žalobkyně, 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. Takového 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 (shodně rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2023, č. j. 141 A 37/2022-23).

13. Krajský soud tak shrnuje, že případné pochybení žalovaného spočívajícího v tom, že zahájil daňovou kontrolu, aniž by nejdříve využil postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemá vliv na zákonnost daňové kontroly a nepředstavuje nezákonný zásah (srov. bod 23 rozsudku NSS ze dne 4. 10. 2024, č. j. 7 Afs 104/2024-27, nebo také 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).
14. 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, jak zpochybňuje žalobkyně. 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. Veškerá další žalobkyní citovaná judikatura NSS k nastolené otázce je pak s ohledem na citovanou novelizaci daňového řádu již irelevantní, neboť posuzovala tehdejší právní úpravu, která ustanovení § 87 odst. 4 daňového řádu neznala.
15. Na základě uvedeného krajský soud dospěl závěru, že v žalobě specifikované jednání žalovaného nebylo v rozporu s právními předpisy, pročez 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. K replice žalobkyně učiněné až po vyhlášení rozsudku soud nepřihlédl.
16. 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 písem 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 17. června 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu

