ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Global Tungsten & Powders spol. s r. o.,** se sídlem Zahradní 1442/46, Bruntál, zastoupen Mgr. Viktorem Duškem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,** se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2018, č. j. 22 A 151/2017 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Viktora Duška do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Bruntále (dále „žalovaný“) zahájil u žalobce dne 29. 3. 2016 místní šetření podle § 80 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, o němž sepsal protokol č. j. 949843/16/3205-60561-809404. Při místním šetření žalovaný požadoval předložení evidence pro účely daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen až prosinec 2013 a leden 2014. Dne 17. 5. 2016 žalovaný zahájil daňovou kontrolu ve vztahu k obdobím duben až srpen a prosinec 2013 a leden 2014. V protokole o zahájení daňové kontroly č. j. 2089180/16/3205-60561-809404 žalovaný uvedl, že kontrola byla zaměřena na zjištění skutečností ve vztahu

k pořízení, zpracování a prodeji tvrdokovového materiálu a odpadu. Dne 18. 1. 2017 podal žalobce stížnost proti postupu správce daně podle § 261 daňového řádu, kterou Odvolací finanční ředitelství neshledalo důvodnou.

II.

[2] Žalobce se následně žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. u krajského soudu domáhal vyslovení nezákonnosti daňové kontroly a uložení povinnosti žalovanému v ní nepokračovat. V žalobě zdůraznil, že šlo již o druhou daňovou kontrolu, která u něj proběhla, přičemž první daňová kontrola, ukončená v prosinci 2015, byla zaměřena na kontrolu DPH za zdaňovací období březen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012, leden a únor 2013, září 2013 a únor až září 2014.

[3] Krajský soud žalobě v záhlaví uvedeným rozsudkem vyhověl. Uvedl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu má správce daně za účelem správného zjištění daně zásadně povinnost volit mírnější postup, kterým byla v projednávaném případě výzva k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Citované ustanovení sice správci daně dává možnost zvolit také silnější či přísnější postupy, jako je například daňová kontrola, avšak pouze v opodstatněných případech, jako je například ohrožení výběru daně učiněním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. O takovou situaci se však v projednávaném případě nejednalo. Krajský soud odmítl tvrzení žalovaného, že neměl dostatečně určité informace, aby mohl předpokládat, že dojde k doměření daně, a že žalobce obchodoval s obchodními partnery, kteří nebyli žalovanému známi. Podle krajského soudu měl totiž žalovaný z daňových kontrol u žalobce vztahujících se ke zdaňovacím obdobím let 2011 až 2014 dobrý přehled o jeho obchodních praktikách. Nemohl proto důvodně předpokládat, že by se žalobce od svých praktik v kontrolovaném období odchýlil; sporné otázky mezi žalobcem a žalovaným se nadto týkaly spíše vymezení pojmu odpad než charakteristiky obchodních partnerů žalobce.

III.

[4] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Krajský soud podle stěžovatele pouze mechanicky převzal závěr judikatury, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání má obecně přednost před daňovou kontrolou, a nezohlednil přitom veškeré relevantní otázky. Výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu lze totiž použít pouze tehdy, lze-li při nevyhovění výzvě daňovým subjektem doměřit daň mimo daňovou kontrolu. Správce daně proto při vydání výzvy musí mít dostatečné znalosti, aby mohl vyměřit daň v rozdílné výši, než v jaké byla vyčíslena v posledním daňovém přiznání. Stěžovatel však natolik konkrétní znalosti v projednávaném případě neměl.

[6] Stěžovatel dále namítl, že i pokud by bylo zahájení daňové kontroly nezákonným zásahem, to samé bez dalšího neplatí také pro pokračování v ní. Výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu má totiž před daňovou kontrolou přednost proto, že doměření daně z moci

úřední je spojeno se sankcí v podobě penále. Krajský soud však nezohlednil, že podle § 251 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 nemusí správce daně o povinnosti úhrady penále rozhodnout v rámci dodatečného platebního výměru, ale může tak učinit i samostatným platebním výměrem. Pokud by správce daně platební výměr vyměřující penále nevydal, docílil by stejného stavu jako postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Daňový řád sice ani po novelizaci nedává správci daně diskreční pravomoc, zda vyměřit penále či nikoliv, smyslem novelizace však bylo zohlednit situace, kdy byl vznik povinnosti uhradit penále nepřípustný, jako například v případě odsouzení v trestním řízení za totožný skutek. Není proto vyloučeno, aby správce daně vydal platební výměr na penále pouze tehdy, dospěl-li by k závěru, že daň bylo skutečně nutné doměřit z moci úřední. V projednávaném případě by proto mohla být daňová kontrola považována za nezákonnou pouze tehdy, vydal-li by stěžovatel současně s dodatečnými platebními výměry také platební výměry na penále.

IV.

[7] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nepředstavuje alternativu k daňové kontrole, ale obligatorní postup, jsou-li naplněny podmínky pro její vydání. Stěžovatel měl přitom dostatek informací k vydání výzvy, a to jak na základě předchozí daňové kontroly týkající se povahově totožných transakcí, tak na základě místního šetření předcházejícího druhé daňové kontrole. Námitky ve vztahu k nezákonnosti trvání daňové kontroly byly podle žalobce vzneseny poprvé až v kasační stížnosti, a jsou proto nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Nehledě na to je sice pravda, že lze zhojit určité vady, které vznikly při zahájení daňové kontroly, v projednávaném případě to však možné nebylo, neboť vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je po dobu probíhající daňové kontroly vyloučeno. Argumentaci novelizovaným zněním § 251 daňového řádu pak žalobce označil za vnitřně rozpornou a nemající oporu v zákoně. Zmiňovanou novelou totiž v daňovém řádu nepřibyly žádné zákonné důvody pro nevyměření penále a správci daně nebyla dána možnost správního uvážení, od stanovení penále proto nadále nemá možnost upustit. Jedinou změnou je tak povinnost správce daně vydat dva platební výměry místo jednoho, důsledkem čehož je pouze to, že při shledání nezákonnosti vyměřeného penále není nutné zároveň rušit rozhodnutí o vyměření či doměření daně.

[8] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobce vyjádřil nesouhlas s názorem, že měl v době zahájení daňové kontroly dostatečné informace o budoucím doměření daně. Krajský soud totiž opomenul, že povinností daňového subjektu je podle § 141 odst. 5 daňového řádu uvést v dodatečném daňovém přiznání rozdíl oproti poslední známé dani a povinností správce daně je toto daňovému subjektu umožnit prostřednictvím odůvodnění výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel sice měl v době zahájení daňové kontroly indicie o tom, že dosud stanovená daň nemusela odpovídat skutečnosti, ty ale nebyly dostatečné pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Novelizace § 251 odst. 3 daňového řádu pak podle stěžovatele není pouhou technickou změnou. Účelem oddělení dodatečného platebního výměru a platebního výměru na penále je totiž eliminovat situace, kdy by zrušení rozhodnutí o povinnosti uhradit penále nemohlo nastat bez zrušení dodatečného platebního výměru. Z toho také implicitně vyplývá, že mohou nastat situace, kdy dojde k vyměření daně z úřední povinnosti, ale penále nemá být placeno. Tento závěr podporuje

také usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016. Stejně tak může správce daně při rozhodování o povinnosti uhradit penále zohlednit skutečnost, že daň doměřil dodatečně z úřední povinnosti bez předchozí výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ale zároveň dojde k závěru, že daňovou kontrolu zahajovat nemusel. Závěrem stěžovatel zopakoval, že mu nemělo být zakázáno pokračovat v daňové kontrole. Pokud by totiž daňovou kontrolu ukončil, vydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a žalobce na tuto výzvu odpověděl, že jej dodatečná daňová povinnost netíží, nebyl by stěžovatel schopen doměřit daň podle pomůcek a zároveň by již podle § 85 odst. 5 písm. a) a b) daňového řádu nemohl zahájit opakovanou daňovou kontrolu. Byl by tak zbaven účinného nástroje k prověření skutečností rozhodných pro stanovení daně.

V.

[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] Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné na prvním místě podotknout, že zákaz uplatnění právních novot podle § 104 odst. 4 s. ř. s. dopadá pouze na stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem v postavení žalobce. Na stěžovatele v projednávaném případě, který byl v řízení před krajským soudem žalovaným, omezení zakotvené v § 104 odst. 4 s. ř. s. nedopadá, a proto „*může argumentovat jakýmikoli právními důvody, a to bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnil ve vyjádření k žalobě a zda takové vyjádření vůbec podal.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104). V rozsudku ze dne 29. 3. 2018, č. j. 5 Afs 105/2017 - 54, na který odkazoval žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud pouze konstatoval, že důvody kasační stížnosti žalovaného se mají vztahovat k tvrzenému pochybení krajského soudu a nemají být pouze opakováním argumentace uvedené v rozhodnutí správních orgánů, nejedná se tedy o omezení rozsahu námitek, které žalovaný může uplatnit v kasační stížnosti. Kasační stížnost stěžovatele proto není nepřípustná a nic nebrání vypořádání všech námitek v ní vznesených.

[12] V první kasační námitce stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že před zahájením daňové kontroly měl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ke vztahu výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a daňové kontroly se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyjádřil v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, v němž konstatoval, že daňový řád zakotvuje „*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 nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jejž má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.*“ Z toho pak plyne závěr, že pokud se „*správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní*

vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“ (podtržení doplněno) Pouze ve výjimečných případech pak správce daně může za splnění podmínek § 145 odst. 2 daňového řádu výzvu nevydat a přistoupit rovnou k daňové kontrole: „*Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.*“

[13] Stěžovatel netvrdí, že se v projednávaném případě jednalo o některou z výjimečných situací předvídaných rozšířeným senátem. Důvodem, proč nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ale rovnou přistoupil k zahájení daňové kontroly, měla být toliko skutečnost, že informace, kterými disponoval, nebyly dostatečně určité, aby mohla být vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu; nemohl tedy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu *důvodně předpokládat*, že daň bude doměřena. S tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Nejvyšší správní soud se k naplnění hypotézy důvodného předpokladu vyjádřil již několikrát. V rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23, k jehož závěrům se v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 přiklonil rozšířený senát, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za výlučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupný z http://nalus.usoud.cz). Proto nelze souhlasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu ‚důvodný' ve smyslu‚najisto postavený', aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlédnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom v jaké výši.*“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „*otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.*“

[14] Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že se nelze ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že správce daně musí mít při vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu natolik konkrétní znalosti, aby mohl vyměřit daň v jiné výši, než v jaké byla vyčíslena v posledním daňovém přiznání. Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat. Neobstojí ani stěžovatelův argument, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí dostatečně odůvodnit, protože daňový subjekt je podle § 141 odst. 5 daňového řádu povinen v dodatečném daňovém tvrzení uvést rozdíl oproti poslední známé dani. Daňový subjekt totiž na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu může reagovat, pokud by měl za to, že rozdíl oproti předchozí tvrzené dani neeviduje, také podáním dodatečného daňového přiznání na nulovou daň. Vztáhne-li Nejvyšší správní soud tato východiska na projednávaný případ, dospívá k závěru, že stěžovatel měl v projednávaném případě dostatek informací, aby mohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně. Stěžovatel totiž dne 3. 10. 2013 zahájil u žalobce první daňovou kontrolu na DPH za výše uvedené měsíce let 2011 až 2014, v jejímž rámci se neztotožnil s klasifikací dodávek zboží s obsahem wolframu žalobcem a jeho dodavateli, resp. s tím, zda se jednalo o tvrdokovový materiál pořízený v běžném režimu DPH s nárokem na odpočet DPH, anebo o druhotné suroviny ve formě odpadového materiálu (na základě daňové kontroly pak stěžovatel vydal platební výměry a dodatečné platební výměry, proti nimž se žalobce odvolal a následné zamítavé rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo na základě žaloby zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2018, č. j. 22 Af 102/2016 - 48).

[15] V protokolu o místním šetření ze dne 29. 3. 2016 pak stěžovatel vymezil předmět jednání jako „*Místní šetření v rámci vyhledávací činnosti správce daně za účelem zjištění pořízení druhotných surovin s obsahem wolframu ve zdaňovacích obdobích březen 2013 až srpen 2013 a říjen 2013 až leden 2014*“; na základě domluvy s žalobcem při místním šetření měla být stěžovateli předána evidence vztahující se k dotčeným zdaňovacím obdobím. Předmět druhé daňové kontroly, jejíž zákonnost je předmětem tohoto řízení, pak stěžovatel vymezil následovně: „*Zahájení daňové kontroly* [...] *na dani z přidané hodnoty* [...] *za zdaňovací období duben 2013, květen 2013, červen 2013, červenec 2013, srpen 2013, prosinec 2013 a leden 2014, a to v rozsahu veškerých nákupů a prodejů tvrdokovového materiálu*...“. Již z vymezení daňové kontroly a místního šetření předcházejícího této kontrole je patrné, že předmětem místního šetření a druhé daňové kontroly byla stejná daň a stejná žalobcova činnost, jako při první daňové kontrole, pouze v obdobích, která stěžovatel nekontroloval v rámci první daňové kontroly. Ze zprávy o první daňové kontrole a z rozhodnutí na jejím základě vydaných je přitom zřejmé, co je předmětem sporu mezi žalobcem a stěžovatelem; stěžovatel měl zároveň poměrně široký přehled o aktivitách žalobce z první daňové kontroly a další informace obdržel v návaznosti na provedené místní šetření. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v takovéto situaci mohl stěžovatel důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně, a měl proto před zahájením daňové kontroly vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Protože tak neučinil a rovnou zahájil daňovou kontrolu, dopustil se nezákonného zásahu.

[16] V druhé kasační námitce stěžovatel uvedl, že krajský soud mu neměl zakázat pokračování v daňové kontrole, neboť má po novelizaci § 251 odst. 3 daňového řádu

možnost nerozhodnout o povinnosti platit penále. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Na prvním místě je nutné podotknout, že otázka aplikace zásady *ne bis in idem* na penále při souběhu s trestním řízením, řešená v usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, na které stěžovatel poukázal v replice, není s ohledem na skutkové okolnosti projednávaného případu relevantní, neboť předmětem nynějšího řízení není ani samotné vyměření penále, ani jeho souběh s jinou „sankcí". Proto se k ní Nejvyšší správní soud nevyjadřuje. Povahou penále se pak Nejvyšší správní soud zabýval v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS. V něm ve vztahu k institutu penále zakotvenému v § 37b dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl daňovým řádem převzat pouze s nepatrnými změnami, uvedl, že „*penále* [...] *je jednorázovou sankcí stanovovanou ze zákona ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty. Jeho předepsání nepodléhá správnímu uvážení správce daně, a stanovení povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru je tak ‚automatické' v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 37b odst. 1 daňového řádu z roku 1992.*" Penále tedy vzniká přímo ze zákona a správce daně nemá správní uvážení, zda je předepíše či nikoliv. Na tom nic nemění ani skutečnost, že po novelizaci daňového řádu je penále předepisováno samostatným platebním výměrem, neboť tato novelizace se způsobu vzniku penále nijak nedotkla. Jediným způsobem, kterým může správce snížit výši penále, je tak nadále postup podle § 259a daňového řádu, avšak pouze na žádost daňového subjektu a maximálně ve výši 75 %. Je proto nutné odmítnout argument, že pokračování v nezákonně zahájené daňové kontrole nebylo nezákonné pouze z toho důvodu, že stěžovatel měl možnost následně nevydat platební výměr na penále. Zároveň se nelze ztotožnit s názorem, že daňová kontrola bez předchozího vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je nezákonná pouze proto, že při následném doměření daně je předepsáno také penále. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 konstatoval, že mezi postupy správce daně existuje hierarchie v závislosti na komplexnosti a intenzitě zásahu do sféry daňového subjektu. Daňová kontrola je přitom sama o sobě nejsilnějším a nejkomplexnějším prostředkem a následné předepsání penále tuto intenzitu již pouze umocňuje. Nevydal-li proto správce daně před zahájením daňové kontroly výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv ji vydat měl, je zahájení a pokračování v daňové kontrole bez dalšího nezákonným zásahem. Lze proto uzavřít, že krajský soud správně vyhodnotil zahájení a vedení daňové kontroly bez předchozího vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu jako trvající nezákonný zásah, a proto postupoval v souladu se zákonem, pokud stěžovateli zakázal v tomto zásahu pokračovat (§ 87 odst. 2 s. ř. s.).

[17] Konečně k námitce stěžovatele, že by ohledně tvrzení (dodatečného daňového přiznání) žalobce učiněného v reakci na výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu nemohl zahájit daňovou kontrolu, neboť by se jednalo o opakovanou daňovou kontrolu, nutno uvést, že předmětem projednávaného řízení je toliko probíhající daňová kontrola a na hodnocení její zákonnosti nemohou mít vliv úvahy o případném budoucím postupu správce daně. Nejvyššímu správnímu soudu zároveň zásadně nepřísluší hodnotit zákonnost případných budoucích postupů stěžovatele, které mohou být předmětem samostatného soudního řízení.

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

[19] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl ve věci úspěšný, náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení. Mezi náklady řízení (§ 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna zástupce v řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu); celkem tedy 3 400 Kč. Částka 3 400 Kč poté byla navýšena o částku 714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, jejímž plátcem žalobcův zástupce je. Částku 4 114 Kč je stěžovatel povinen uhradit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu