8. 10. 2021

ID: 113654

Daňová kontrola

Účinky zahájení daňové kontroly má podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, pouze takový úkon správce daně, z něhož je bez rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu.

(Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.06.2021, čj. 3 Afs 348/2019 - 34)

Nejvyšší správní soud rozhodl v právní věci žalobce: J. F., zastoupeného společností Punktum, spol. s r. o., se sídlem O., proti žalovanému: Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, se sídlem O., v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 A 64/2019 – 33, tak, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 A 64/2019 – 33, se ve výrocích II. a IV. ruší a věc se v tomto rozsahu vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení výroku II. shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jímž bylo určeno, že pokračování v daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2013 u žalobce po 4. 3. 2019 bylo nezákonným zásahem.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku vyšel z následujícího skutkového stavu. Žalovaný kontaktoval dne 4. 3. 2016 telefonicky žalobce a požádal jej, aby (v rámci probíhající daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 – pozn. NSS) k osobní schůzce dohodnuté na 7. 3. 2016 přinesl faktury vydané a dodací listy za první čtvrtletí roku 2013. Téhož dne vyzval žalovaný účetní žalobce emailem k zaslání peněžního deníku v elektronické podobě za rok 2013 a vydaných faktur s dodacími listy za první čtvrtletí roku 2013. Žalobce obratem zaslal žalovanému peněžní deník za rok 2013 s tím, že faktury a dodací listy budou předloženy osobně na jednání. Dne 7. 3. 2016 se uskutečnilo u žalovaného jednání ve věci probíhající daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2012, na němž žalobce předložil vydané faktury a dodací listy za první čtvrtletí roku 2013. Dne 27. 5. 2016 byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Tato daňová kontrola byla ukončena dne 30. 4. 2019, dne 6. 5. 2019 byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013.

[3] Krajský soud přisvědčil tvrzení žalobce, že k zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 došlo již dne 4. 3. 2016. Z § 87 daňového řádu dovodil, že k zahájení daňové kontroly dojde při splnění tří podmínek. První z nich je, že správce daně učiní vůči daňovému subjektu úkon, o němž je daňový subjekt zpraven. Druhou podmínkou je, že obsahem tohoto úkonu je vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. Třetí podmínkou je započetí s faktickým zjišťováním daňové povinnosti či prověřováním tvrzení daňového subjektu. Telefonická i emailová výzva ze dne 4. 3. 2016 je podle krajského soudu faktickým úkonem žalovaného ve vztahu k žalobci, jenž na něj reagoval. Žalovaný v návaznosti na tento úkon začal v rozsahu žalobcem dodaných dokumentů fakticky prověřovat daňová tvrzení žalobce. Splněna je též podmínka vymezení předmětu daňové kontroly, neboť žalobce byl k předložení dokumentů vyzván v návaznosti na v té době probíhající daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. V kontextu probíhající daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za předchozí zdaňovací období při

jednoznačném požadavku žalovaného na předložení konkrétních dokladů lze podle názoru krajského soudu uzavřít, že si žalobce musel být vědom, že předmětem prověřování je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Ve vztahu k rozsahu daňové kontroly platí zásada, že není-li rozsah vymezen jinak, probíhá daňová kontrola v plném rozsahu. Jelikož úkony správce daně je třeba posuzovat podle jejich obsahu, posoudil krajský soud výzvy žalovaného ze dne 4. 3. 2016 jako úkon, jímž došlo k zahájení daňové kontroly, s tím, že význam sepisu protokolu o zahájení daňové kontroly nelze přeceňovat. Naplní-li totiž úkon správce daně podmínky zahájení daňové kontroly, je nutno považovat ji za zahájenou, aniž by byl sepsán protokol. Pozdější sepis protokolu již nemá na dřívější zahájení daňové kontroly vliv.

[4] Krajský soud tedy uzavřel, že dne 4. 3. 2016 počala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu lhůta pro stanovení daně, která při absenci jiných skutečností majících vliv na běh lhůty uplynula dne 4. 3. 2019. Provádění daňové kontroly po tomto datu bylo proto nezákonné.

[5] Dále se krajský soud zabýval argumentací, dle které i kdyby byla daňová kontrola zahájena až sepisem protokolu o zahájení kontroly, byla by zahájena nezákonně, neboť tomu nepředcházela výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Přisvědčil tvrzení žalobce, že jelikož byla daňová kontrola formálně zahájena v návaznosti na zjištění učiněná během daňové kontroly za předcházející zdaňovací období a po třech měsících, co měl žalovaný k dispozici peněžní deník žalobce za rok 2013 a vydané faktury a dodací listy za první čtvrtletí roku 2013, měl možnost zjistit dostatek informací vedoucích k důvodnému předpokladu, že bude doměřena daň. I nezákonné zahájení daňové kontroly má nicméně účinky předvídané § 148 odst. 3 daňového řádu, od formálního zahájení daňové kontroly by tedy začala znovu běžet lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Jelikož byl platební výměr vydán v této lhůtě, nedošlo by k prekluzi daně. Tento závěr nicméně krajský soud vyslovil pouze obiter dictum s tím, že pro posouzení zákonnosti daňové kontroly jsou rozhodující důvody popsané v bodech [3] a [4] tohoto odůvodnění.

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti výroku II. rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů. Ve vyjádření k žalobě totiž uvedl, že zahájení daňové kontroly kvalifikovaným úkonem, jímž je sepis protokolu, není pouhou formalitou, od níž by bylo možné odhlédnout. Ze zahájení daňové kontroly plynou pro správce daně i daňový subjekt práva a povinnosti ve smyslu § 86 daňového řádu. Daňový subjekt tedy musí být prokazatelně seznámen s tím, že je vůči němu zahajován právě takový postup, a s jeho předmětem a rozsahem, v němž mu vznikají práva a povinnosti. S touto argumentací se krajský soud nevypořádal.

[7] Dále namítá, že daňovou kontrolu nelze zaměňovat s vyhledávací činností, neboť jde o autonomní postup, v jehož rámci má daňový subjekt určitá práva a povinnosti, která mimo tento postup neexistují. Výsledek daňové kontroly je pak způsobilý ovlivnit daňovou povinnost, což plyne z § 143 odst. 3 daňového řádu, podle něhož lze daň doměřit z úřední povinnosti jen na základě daňové kontroly; poznatky z vyhledávací činnosti k revizi poslední známé daně z úřední povinnosti zásadně nepostačují. Není vyloučeno, aby správce daně prověřoval určité skutečnosti vztahující se k určité dani za konkrétní zdaňovací období v rámci vyhledávací činnosti. Z toho, že dal stěžovatel žalobci neformálním požadavkem na předložení určitých dokumentů najevo, že takové prověřování provádí, nelze dovozovat, že vymezil předmět daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. To platí tím spíše, že dokumenty za určité období mohou být relevantní i ve vztahu k dani za jiné zdaňovací období. U žalobce byla prováděna daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, v němž vedl daňovou evidenci, proto bylo pro stanovení daně rozhodující datum uskutečnění platby za pořízení zboží či přijetí služby. Stěžovatel musel prověřit, zda za zakázky z roku 2012 byly odběrateli zaplaceny veškeré vyfakturované práce a materiál, a to ve vazbě na daňově uznatelné výdaje za nákupy materiálu uplatněné ještě v roce 2012. Proto si žalovaný vyžádal peněžní deník za rok 2013 a vydané faktury za první čtvrtletí roku 2013. Jednalo se tedy o pokračování daňové kontroly za zdaňovací období roku 2012, což vyplývá i z protokolu o ústním

jednání ze dne 7. 3. 2016, a nikoliv o prověřování vedené za účelem případného doměření daně za zdaňovací období roku 2013.

[8] Stěžovatel zpochybňuje i nijak nezdůvodněný názor krajského soudu, že není-li rozsah daňové kontroly výslovně vymezen, probíhá daňová kontrola v plném (neomezeném) rozsahu. Vymezení rozsahu daňové kontroly má význam nejen pro případné její opakování, ale i pro vymezení skutečností, k nimž má mít daňový subjekt k dispozici důkazní prostředky. Nelze proto na základě pouhého tacitního jednání správce daně, který vymezí pouze předmět daňové kontroly, po daňovém subjektu požadovat, aby automaticky počítal s neomezeným rozsahem daňové kontroly. Požadavek na jednoznačné vymezení rozsahu daňové kontroly je zcela opodstatněný, aby tomu mohl daňový subjekt efektivně přizpůsobit své jednání. Krajský soud se nijak nezabýval významem protokolu o zahájení daňové kontroly ve vztahu k prokazatelnému seznámení daňového subjektu s uvedeným charakterem prověřování (zákonodárce se zahájením daňové kontroly bez sepisu protokolu nepočítá). Judikatura, která zdůrazňuje, že z hlediska zahájení daňové kontroly není významné, kdy byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly, nýbrž kdy bylo fakticky započato s kontrolou, se týká situací, kdy faktické zahájení daňové kontroly následuje po sepisu protokolu o zahájení daňové kontroly, jímž dojde k vymezení jejího předmětu a rozsahu. Stěžovatel ve svých žádostech ze dne 4. 3. 2016, s nimiž z důvodu jejich neformálnosti nemohou být spojeny žádné negativní následky pro žalobce, nijak nespecifikoval, že prověřování předmětných skutečností má charakter autonomního postupu s příslušnými důsledky. Současně nelze mít za to, že by byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.

[9] Dále namítá, že prvním dnem nově běžící lhůty pro stanovení daně je dle § 33 odst. 1 daňového řádu 5. 3. 2016 a posledním dnem 5. 3. 2019. Není proto možné, aby prvním dnem nezákonnosti daňové kontroly byl 5. 3. 2019, nýbrž až 6. 3. 2019. I z tohoto důvodu nemůže výrok II. rozsudku krajského soudu obstát.

[10] Přestože si byl vědom toho, že závěr krajského soudu o porušení § 145 odst. 2 daňového řádu nebyl nosným důvodem částečného vyhovění žalobě, napadl stěžovatel i jeho zákonnost. Poukazuje na to, že na základě peněžního deníku za rok 2013 nemohl být bez doložení veškerých daňových dokladů za celý rok a provedení šetření za účelem prověření úplnosti a správnosti zachycení zdanitelných příjmů a daňově uznatelných výdajů do základu daně zjištěn důvodný předpoklad doměření daně. K tomu mohl dospět až v okamžiku, kdy měl k dispozici veškeré daňové doklady a provedl dokazování. Ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2013 plyne, že závěry ústící v doměření daně byly učiněny na základě zcela jiných dokladů a písemností, než jaké byly stěžovateli předloženy dne 4. 3. 2016. Kontrolní nález vyplynul z prověřování daňové uznatelnosti výdajů za nákup pohonných hmot, přičemž rozhodující bylo posoudit otázku, zda se jednalo o používání vozidla pro soukromé účely, či nikoliv. Tuto otázku bylo možné posoudit až na základě knih jízd a navazujícího dokazování. Daň byla doměřena z důvodu vyloučení daňových výdajů uplatněných na základě přijatých faktur a výdajových pokladních dokladů z října a listopadu 2013, což nemohl stěžovatel prověřovat již od 4. 3. 2016 (vydané faktury za první čtvrtletí roku 2013 nelze považovat za informaci vedoucí k doměření daně). Další zjištění, která měla dopad na výši daňové povinnosti, učinil stěžovatel v oblasti spotřebovaných pohonných hmot a odpisů vozidel, což by nebylo možné bez knih jízd, karet majetku a šetření u jiných daňových subjektů.

[11] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti přisvědčil stěžovateli, že názor krajského soudu, podle nějž v případě, že není vymezen rozsah daňové kontroly, byla daňová kontrola zahájena v plném (neomezeném) rozsahu, není podložen ničím jiným než tradicí, zvykem či dobrým úmyslem umožnit správci daně fungovat, přestože jeho konání není dokonalé a přesné. Není-li tedy rozsah kontroly vymezen buď vůbec, nebo přesně, není daňová kontrola platně zahájena a nejde vůbec o daňovou kontrolu. Žalobce tedy doplnil svoji žalobní argumentaci tak, že stěžovatel daňovou kontrolu vůbec nezahájil, tedy nenastaly žádné účinky ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu a „napadené

rozhodnutí“ bylo vydáno po prekluzi. Žalobce se neztotožňuje s výkladem stěžovatele, že pro určení okamžiku zahájení daňové kontroly je její faktické zahájení významné jen tehdy, došlo-li k němu po formálním sepisu protokolu o zahájení daňové kontroly. Za nezákonné lze považovat jak formální zahájení kontroly bez faktické kontrolní činnosti, tak faktické provádění kontroly bez jejího formálního zahájení.

[12] Dále poukázal na to, že daňový řád nezná neformální postupy. Stát smí činit jen to, co je dáno zákonem, a způsoby, které zákon stanoví. Neformální postupy nevadí tehdy, pokud se nedotýkají například získávání důkazů a dokazování, výslovně garantovaných práv a povinností a prekluze. Nesouhlasí s tím, že by „vyhledávací činnost“ byla prosta dokazování, tedy že by správce daně sbíral důkazy, aniž by je četl a hodnotil. To mohou dělat pouze nemyslící bytosti, za které ovšem žalobce pracovníky Finanční správy nepovažuje. Výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu je třeba vydat v případě, kdy má správce daně k dispozici informace o skutečnostech nasvědčujících tomu, že daň bude doměřena, nikoliv v případě ukončeného dokazování. Takovými skutečnostmi disponoval stěžovatel nejen ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, jak správně uvedl i krajský soud, nýbrž též ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Závěr krajského soudu obsažený v odst. 15 jeho rozsudku má žalobce za značně překvapivý. Neztotožnil se ani se závěrem krajského soudu, že posouzení otázky, zda osoba, která daňovou kontrolu za správce daně zahájila, k tomu měla pověření, je marginální. V otázce prekluze nejsou marginální otázky. Má za to, že daňovou kontrolu vůbec nikdo nezahájil, protože zde nebyl nikdo oprávněn jednat jménem státu navenek. Průkaz Finanční správy pak nelze považovat za pověření k zahájení daňové kontroly.

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti [§ 109 odst. 3 věta před středníkem soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)] a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud považuje vzhledem k obsahu kasační stížnosti a vyjádření k ní za potřebné zdůraznit, že předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti je pouze výrok II. (a na něm závislé výroky), jímž krajský soud určil, že pokračování v daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2013 po 4. 3. 2019 bylo nezákonné. Tento výrok se opírá o jediný závěr, a sice že daňová kontrola uvedené daně byla zahájena již dne 4. 3. 2016 výzvou stěžovatele k předložení některých účetních dokladů vztahujících se k tomuto období, nikoliv až dne 27. 5. 2016, kdy byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly.

[16] Z výše uvedeného plyne, že pokud stěžovatel napadá závěr krajského soudu, dle kterého formálnímu zahájení daňové kontroly dne 27. 5. 2016 měla předcházet výzva k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, zpochybňuje tím právní názor, na němž výrok II. rozsudku nespočívá. Krajský soud výslovně uvedl, že i přes zmíněné pochybení stěžovatele by totiž zahájení daňové kontroly dne 27. 5. 2016 mělo účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Tato úvaha vyústila v závěr, že důsledkem porušení § 145 odst. 2 daňového řádu by nebylo provádění daňové kontroly po prekluzi daně. Napadá-li stěžovatel dílčí závěr krajského soudu, o nějž se napadený výrok rozsudku neopírá, zpochybňuje tím pouze důvody rozhodnutí, nikoliv jeho výrok. Tato kasační námitka je tedy nepřípustná podle § 104 odst. 2 s. ř. s.

[17] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti napadá některé závěry krajského soudu a domáhá se toho, aby k nim Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko (nedostatek pověření úřední osoby stěžovatele, která zahájila daňovou kontrolu, porušení povinnosti vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení před zahájením daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2013). Tyto otázky se ovšem míjí s rozhodovacím důvodem, o nějž se

opírá kasační stížností napadený výrok II. rozsudku krajského soudu. Žalobci nic nebránilo, aby se přezkumu těchto závěrů krajského soudu domohl podáním kasační stížnosti proti výroku III. rozsudku, jímž krajský soud žalobu ve zbytku zamítl, popřípadě proti výroku II. rozsudku, který obsahuje datum, od něhož je provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 nezákonným zásahem. Má-li žalobce za to, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 nebyla řádně zahájena ani dne 4. 3. 2016, jak původně v žalobě tvrdil, a to ať již z důvodu nedostatku pověření úřední osoby k zahájení daňové kontroly, nebo z důvodu nevymezení rozsahu daňové kontroly, jak žalobce nově tvrdí v kasační stížnosti, došlo by k prekluzi daně mnohem dříve (vůbec by nenastaly účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu), takže pokračování v daňové kontrole by se stalo nezákonným zásahem dříve. Žalobce tedy mohl zpochybnit zákonnost výroku II. rozsudku krajského soudu v rozsahu data, od něhož je pokračování v daňové kontrole deklarováno jako nezákonný zásah. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že se touto argumentací žalobce nezabýval, neboť to není žalobce, jenž by měl vymezovat rozsah soudního přezkumu v řízení o kasační stížnosti, pokud kasační stížnost nepodal, byť by k tomu sám byl legitimován.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že se krajský soud nevypořádal s jeho argumentací poukazující na důležitost sepisu protokolu o zahájení daňové kontroly. V této souvislosti je třeba připomenout, že řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je řízením nalézacím, nikoliv přezkumným, v němž na jedné straně stojí argumentace žalobce a na straně druhé argumentace žalovaného. V situaci, kdy krajský soud žalobci přisvědčil, bylo zapotřebí se vypořádat s obranou žalovaného. Nelze nicméně vyloučit, že vypořádáním argumentace žalobce může být implicite vypořádána i argumentace žalovaného.

[19] Obecně platí, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu označuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44). Povinností soudu přitom není reagovat na každou dílčí námitku, nýbrž vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19). Lze shrnout, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (viz například rozsudky ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 – 38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018 – 23).

[20] Z odůvodnění rozsudku krajského soudu plyne, že si byl vědom argumentace stěžovatele o významu písemného protokolu o zahájení daňové kontroly a jeho obsahu pro práva a povinnosti žalobce. Dospěl nicméně k závěru, že význam sepisu protokolu o zahájení daňové kontroly nelze přeceňovat. Upřednostnil materiální pojetí zahájení daňové kontroly, podle nějž je kontrola zahájena úkonem, který splňuje tři požadavky, jež krajský soud popsal v odst. 13 rozsudku. Poté hodnotil obsah telefonické i emailové výzvy ze dne 4. 3. 2016 a kontext, v němž byly učiněny, přičemž dospěl k závěru, že uvedené výzvy splňují požadavky kladené na úkon, jímž se zahajuje daňová kontrola. Byť se krajský soud výslovně nevypořádal s tvrzením stěžovatele, že z důvodu zásadních dopadů, které

má na práva a povinnosti daňového subjektu pouze daňová kontrola (na rozdíl od úkonů činěných v rámci vyhledávací činnosti), lze daňovou kontrolu zahájit pouze formálním způsobem, jak to předpokládá § 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu, je z odůvodnění rozsudku zřejmé, že vzal tuto argumentaci v potaz, přičemž upřednostnil materiální pojetí zahájení daňové kontroly. Rozsudek krajského soudu tedy není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť úvahy v něm obsažené jsou dostatečně konkrétní a srozumitelné, aby je mohl Nejvyšší správní soud věcně přezkoumat. Ostatně kvalita odůvodnění rozsudku nebránila ani stěžovateli v tom, aby v kasační stížnosti se závěry krajského soudu věcně polemizoval. Kasační námitka opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud tak mohl přistoupit k posouzení právní otázky, zda neformální výzvy ze dne 4. 3. 2016 lze považovat za úkon, který má za následek zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu.

[22] Z obsahu správního spisu plyne, že dne 15. 2. 2016 zahájil stěžovatel u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, o čemž byl sepsán protokol. Termín zahájení daňové kontroly byl předem telefonicky dohodnut. Dne 2. 3. 2016 proběhlo jednání, v jehož závěru byl sjednán termín dalšího jednání na 7. 3. 2016, k němuž měl žalobce předložit chybějící doklady a podat vysvětlení.

[23] Úřední osoba stěžovatele zaslala dne 4. 3. 2016 paní K., účetní žalobce, emailovou zprávu s předmětem „doklady“ tohoto znění: „Dobrý den paní K., prosím o zaslání peněžního deníku v elektronické podobě za rok 2013 (v obou verzích – i na jednu stránku drobnějším písmem i na více s čitelným celým 3. sloupečkem ‚text‘). Dále bych potřebovala faktury vydané spolu s dodacími listy za první kvartál roku 2013. Pokud je máte v šanonech v rámci jednoho roku a nechcete je vytahovat, můžete klidně dodat celý rok 2013. Tyto může přivézt s sebou pan F.v pondělí.“ Téhož dne zaslala paní K. úřední osobě stěžovatele email s dvěma přiloženými soubory (peněžní deník 2013 rozšířený, peněžní deník 2013), v němž uvedla: „Dobrý den, zasílám požadované. Faktury vydané a dodací listy dodá pan F.v pondělí.“ Dále podle úředního záznamu ze dne 4. 3. 2016 telefonoval stěžovatel žalobci, aby k osobní schůzce dohodnuté na pondělí 7. 3. 2016 doložil faktury vydané a dodací listy za první kvartál roku 2013. Stěžovatel dále informoval žalobce, že prostřednictvím elektronické komunikace požádal o tyto doklady a dále peněžní deník za rok 2013 jeho účetní.

[24] Dne 7. 3. 2016 se uskutečnilo ústní jednání, o němž byl sepsán protokol. Jako předmět jednání bylo uvedeno ústní jednání ve věci probíhající daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 – dokazování dle § 92 daňového řádu. K průběhu jednání je v protokolu uvedeno, že se dostavil žalobce na základě ujednání se stěžovatelem, aby předložil dodací list k zakázce „M. H.“ a doložil, na jaké zakázce byly použity materiály z VPD (patrně výdajový podkladní doklad) 12180, 12182, 12183, 12184, 12194 a 12204, a dále za účelem přiřazení jednotlivých faktur a dodacích listů ke konkrétním zakázkám. Žalobce předložil faktury vydané a dodací listy za první čtvrtletí roku 2013.

[25] Podle úředního záznamu ze dne 13. 5. 2016 kontaktoval stěžovatel telefonicky žalobce, aby s ním dohodl termín jednání za účelem zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Žalobce byl vyzván, aby předložil soupis majetku včetně inventarizací, soupis pohledávek a závazků, mzdovou evidenci, daňovou evidenci, veškeré doklady včetně bankovních výpisů a faktur a knihy jízd za rok 2013. Termín jednání byl dohodnut na 27. 5. 2016.

[26] Dne 26. 5. 2016 vydal stěžovatel výzvu k prokázání skutečností, která se týkala výlučně zdaňovacího období roku 2012.

[27] Dne 27. 5. 2016 sepsal stěžovatel protokol o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1

daňového řádu. V předmětu jednání je uvedeno „zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 DŘ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013“. K průběhu jednání je uvedeno, že dnešního dne stěžovatel zahajuje daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, kontrola se zahajuje v plném rozsahu a místem jejího provedení je Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Karviné. Následně se stěžovatel žalobce dotázal, zda měl v kontrolovaném období sklad, kolik měl zaměstnanců, která vozidla využíval pro podnikání, a vyzval ho k předložení knih jízd. Dále se dotázal, jaký účet byl využíván pro podnikání a zda byl evidován nějaký hmotný majetek. Žalobce odpověděl, že bankovní výpisy i evidence majetku byly doloženy. V závěru je konstatováno, že žalobce předložil k daňové kontrole tyto doklady a písemnosti: faktury vydané, faktury přijaté, dodací listy, výdajové a příjmové pokladní doklady, výpisy z účtu, daňové evidence, soupis majetku a soupis drobného majetku, mzdové listy zaměstnanců, knihy jízd, cenové nabídky a kalkulace.

[28] Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

[29] Daňový řád blíže neupřesňuje povahu úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tj. zda jde o úkon v podobě ústního jednání, při němž je daňovému subjektu sděleno, že u něj správce daně zahajuje daňovou kontrolu, nebo o písemné oznámení správce daně doručené daňovému subjektu, že se u něj zahajuje daňová kontrola, nebo o jakýkoliv úkon, z nějž lze dovodit, že směřuje k prověření správnosti konkrétní daňové povinnosti daňového subjektu.

[30] Krajskému soudu i žalobci lze přisvědčit potud, že § 87 odst. 1 daňového řádu definuje zahájení daňové kontroly jako faktické provedení úkonu, jenž splňuje obsahové požadavky vymezené v tomto ustanovení. Z § 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu lze dovodit, že o zahájení daňové kontroly by měl být sepsán protokol nebo úřední záznam. Jelikož má být podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, vylučuje to možnost sepsat o zahájení daňové kontroly jen úřední záznam, který podepisuje pouze úřední osoba, jež ho vyhotovila (§ 63 odst. 2 daňového řádu). O zahájení daňové kontroly by tedy měl být sepsán protokol, jenž se podle § 60 odst. 1 daňového řádu sepisuje o ústních podáních a jednáních při správě daní a jenž podle § 62 odst. 3 daňového řádu podepisuje nejen úřední osoba, ale též osoby zúčastněné na protokolovaném jednání. Z toho plyne, že daňová kontrola se zahajuje zásadně při jednání mezi správcem daně a daňovým subjektem. O průběhu jednání se sepisuje protokol, jehož existence ovšem není podstatná pro posouzení otázky, zda při jednání byla zahájena daňová kontrola. Protokol má pouze důkazní hodnotu, neboť zachycuje průběh jednání a tím současně prokazuje, co bylo jeho obsahem.

[31] Nejvyššímu správnímu soudu je ostatně z jeho úřední činnosti známo, že k zahájení daňové kontroly standardně dochází výše popsaným způsobem. Tak tomu ostatně bylo i v daném případě, a to jednak při zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 dne 15. 2. 2016, jednak při zahájení daňové kontroly téže daně za zdaňovací období roku 2013 dne 27. 5. 2016.

[32] V nyní posuzované věci je nesporné, že daňová kontrola nebyla zahájena postupem dle § 87 odst. 2 až 4 daňového řádu, jenž je vyhrazen případům, kdy daňový subjekt poruší svoji povinnost umožnit správci daně zahájení kontroly upravenou v § 86 odst. 1 daňového řádu. Je nicméně třeba posoudit, zda neformální (telefonické a emailové) výzvy ze dne 4. 3. 2016 splňují požadavky kladené na úkon, jímž se zahajuje daňová kontrola dle § 87 odst. 1 daňového řádu. Ačkoliv zásadně je úkonem, jímž se zahajuje daňová kontrola, sdělení této skutečnosti v rámci ústního jednání, jak plyne z výše uvedeného, nelze s ohledem na znění § 87 odst. 1 daňového řádu vyloučit, že by daňová kontrola mohla být zahájena úkonem, jenž by byl proveden jiným způsobem.

[33] Obě neformální výzvy ze dne 4. 3. 2016 lze považovat za úkon správce daně vůči daňovému subjektu. Dále se proto Nejvyšší správní soud zabýval obsahovými náležitostmi výzev. V této souvislosti je třeba předeslat, co zdůrazňuje i stěžovatel, že zahájení daňové kontroly má významné právní následky, mezi něž patří vznik práv a povinností daňového subjektu dle § 86 odst. 2 a 3 daňového řádu, možnost správce daně uplatňovat vůči daňovému subjektu oprávnění dle § 80 až 84 daňového řádu (viz odkaz obsažený v § 86 odst. 4 téhož zákona), zákaz podat dodatečné daňové přiznání (§ 141 odst. 6 daňového řádu) či běh nové tříleté lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Z úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tak musí být v prvé řadě bez jakýchkoliv rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu. Byť tato skutečnost není v § 87 odst. 1 daňového řádu výslovně uvedena, je potřeba ji považovat za základní obsahovou náležitost tohoto úkonu. Je-li výslovně upravenou obsahovou náležitostí úkonu vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, tím spíše musí být z úkonu bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že jeho cílem je zahájit daňovou kontrolu. Úkon správce daně může způsobit pouze ty právní účinky, na jejichž vyvolání je zaměřen projev vůle správce daně obsažený v úkonu. Tento projev vůle přitom musí být v úkonu obsažen určitě a srozumitelně, aby s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu nemohl být nikdo na pochybách, co je jeho obsahem, tedy jaké základní účinky má vyvolat (adresátovi úkonu jistě nemusí být zřejmé, jaké všechny dílčí následky jsou se zahájením daňové kontroly spojeny, postačí, že z obsahu úkonu bez rozumných pochybností dovodí, že jím je zahajována daňová kontrola).

[34] Krajský soud i žalobce se dovolávali toho, že je potřeba vycházet ze skutečného obsahu úkonu. Taková zásada ovšem není v daňovém řádu upravena ve vztahu k úkonům správce daně. Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu, jehož se dovolával v žalobě žalobce, se týká hmotněprávního hodnocení skutečností a právních jednání, které jsou významné pro vznik a výši daňové povinnosti. Ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu se pak týká výkladu obsahu podání osob zúčastněných na správě daní vůči správci daně. Žádné z těchto ustanovení nedopadá na úkony správce daně vůči osobám zúčastněným na správě daní. Zde je třeba vycházet z toho, že činí-li tyto úkony orgán veřejné správy, jenž je vysoce kvalifikován v oblasti daňového práva (hmotného i procesního), je třeba klást na jeho úkony přísné požadavky. Z hlediska ochrany práv osob, vůči nimž úkony správce daně směřují, se nelze oprostit od formální stránky úkonů a bezmezně upřednostnit jejich obsahovou stránku. Ani tak ovšem pravidlo, aby úkony byly vykládány podle jejich skutečného obsahu, nikoliv podle jejich formálního označení, neznamená, že by úkonům, jejichž obsah není srozumitelně a určitě vymezen, měl být „podsouván“ takový význam, aby se jednalo o úkony, které jsou v souladu s procesními pravidly.

[35] Ani z jedné výzvy ze dne 4. 3. 2016 nelze dovodit, že by jí stěžovatel oznamoval žalobci zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Stěžovatel pouze vyzval žalobce k předložení některých účetních záznamů a dokladů za období, které navazuje na kontrolou prověřované zdaňovací období roku 2012. Pouze ze skutečnosti, že v rámci daňové kontroly je správce daně oprávněn podle § 81 odst. 2 ve spojení s § 86 odst. 4 daňového řádu vyžádat si z účetních záznamů nebo jiných informací kopii, a to i na technických nosičích dat, nelze dovodit, že výzva k předložení některých účetních záznamů a dokladů za zdaňovací období roku 2013 směřovala k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013.

[36] Pouze ze skutečnosti, že na základě účetních záznamů a dokladů, které si stěžovatel od žalobce vyžádal (a ten mu je obratem předložil), mohl započít s prověřováním správnosti daňové povinnosti přiznané za zdaňovací období roku 2013, nelze dovozovat, že účelem výzev bylo zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Krajský soud zcela pominul, že výzva k předložení účetních záznamů a dokladů týkajících se roku 2013 mohla souviset s probíhající daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 (stěžovatel tuto argumentaci pohříchu uplatnil až v kasační stížnosti, tedy neumožnil krajskému

soudu, aby ji vzal do úvahy) nebo že výzva mohla být učiněna v rámci vyhledávací činnosti, případně že se jednalo o nezákonnou výzvu. Neplatí, že každému úkonu správce daně je třeba „přiřknout“ ten význam, který by nezakládal jeho rozpor s procesními pravidly; naopak je nutno počítat i s tím, že správce daně může porušit procesní pravidla a učinit nezákonnou výzvu. Pokud by tedy stěžovatel fakticky přikročil k provádění daňové kontroly, aniž by ji řádně zahájil, jednalo by se o nezákonný postup. Zdůrazňuje-li § 87 odst. 1 daňového řádu, že úkonem, jímž se zahajuje daňová kontrola, je pouze úkon, při němž správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, jde o historickou reakci na dřívější praxi, kdy k reálnému zahájení daňové kontroly docházelo až se značným časovým odstupem od jejího formálního zahájení. S touto skutečností se vyrovnala judikatura tak, že za okamžik zahájení daňové kontroly považovala až okamžik, kdy správce daně fakticky započal s prováděním kontroly. Právě tato podmínka byla převzata do § 87 odst. 1 daňového řádu, aniž by tím ovšem mělo být popřeno, že svůj význam má též formální úkon spočívající v zahájení daňové kontroly, neboť se jím daňový subjekt vyrozumívá o tom, že byla kontrola zahájena a co je jejím předmětem (předmět a rozsah kontroly).

[37] Z výše uvedeného plyne, že z telefonické ani emailové výzvy stěžovatele ze dne 4. 3. 2016 nelze dovodit, že směřují k zahájení nové daňové kontroly, respektive k rozšíření předmětu probíhající daňové kontroly. Tyto výzvy tedy nemají účinky zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, a nezakládají proto běh nové lhůty pro stanovení této daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud tak dospěl k nesprávnému právnímu závěru a kasační námitka ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je důvodná.

[38] Nejvyšší správní soud se proto již nezabýval kasační námitkou, že krajský soud nesprávně stanovil den, v němž uplynula lhůta pro stanovení daně v návaznosti na zahájení daňové kontroly výzvami ze dne 4. 3. 2016.

[39] Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu v napadeném rozsahu (výroku II.) a ve výroku IV. o náhradě nákladů řízení, jenž je výrokem závislým na výrocích I. až III. V tomto rozsahu vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[40] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy bude vycházet z toho, že výzvy ze dne 4. 3. 2016 nejsou úkonem, jímž byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Restituce (exkluzivně pro předplatitele)
- Klimatická žaloba
- CHKO Soutok
- Správní žaloba a trestní rozsudek
- Nároky pozůstalých (exkluzivně pro předplatitele)
- Odpovědnost státu za újmu (exkluzivně pro předplatitele)
- Zemědělská půda
- Veřejné zakázky
- Péče o zdraví (exkluzivně pro předplatitele)
- Průtahy v řízení (exkluzivně pro předplatitele)

- Platy soudců