



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **K-STAV TŘEBÍČ, s. r. o.**, se sídlem Cihelna 433, Okříšky, zastoupen JUDr. Evou Hrbáčkovou, advokátkou se sídlem Bráfova tř. 764/50, Třebíč, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**, se sídlem Tolstého 2, Jihlava, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 11. 2021, č. j. 29 A 68/2021 - 50,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se domáhal ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v tom, že žalovaný oznámením ze dne 5. 3. 2021 zahájil daňovou kontrolu zaměřenou na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 a tuto daňovou kontrolu s ním nadále vede.

[2] Namítal, že žalovaný nesplnil svoji povinnost stanovenou v § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), jelikož po formálním zahájení daňové kontroly dne 15. 3. 2021 zůstal až do 21. 4. 2021 zcela nečinný. Vzhledem k tomu by nastaly účinky zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně

(viz § 148 odst. 3 daňového řádu) až tohoto dne, avšak v nyní posuzovaném případě tato lhůta uplynula již 1. 4. 2021, a žalovaný tak vede daňovou kontrolu nezákonně.

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl.

[4] Z obsahu žaloby vyplynulo, že předmětem sporu je posouzení splnění podmínek materiálního zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[5] Soud vyšel ze zjištění, že dne 25. 2. 2021 žalovaný telefonicky kontaktoval a informoval žalobce o úmyslu zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za stejné zdaňovací období. Ten však následně správce daně zpětně nekontaktoval (jak přislíbil) a žalovaný proto přistoupil ke korespondenčnímu zahájení daňové kontroly.

[6] Oznámení o zahájení daňové kontroly bylo žalobci doručeno dne 15. 3. 2021, tímto dnem byla daňová kontrola formálně zahájena. Současně jej žalovaný vyzval k předložení řady dokumentů (účetní deník, hlavní knihu, účtový rozvrh, kopie bankovních výpisů apod.), čímž podnikl i faktické kontrolní úkony. Žalobce zůstal pasivní, správce daně proto 21. 4. 2021 (tj. cca měsíc a týden po zahájení daňové kontroly) zaslal výzvu k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu.

[7] Soud v odůvodnění rozsudku předně citoval z důvodové zprávy k novele č. 283/2020 Sb., kterou byl § 87 daňového řádu změněn na stávající znění a dle které „*Pokud by (správce daně – pozn. kasačního soudu) vybočil z mantinelů bezodkladnosti, tj. z důvodů na straně správce daně by nedošlo k zahájení faktické kontrolní činnosti v dohledné době, dojde v souladu s odstavcem 3 k přerušení lhůty pro stanovení daně až okamžikem, kdy faktická kontrolní činnost bude zahájena.*“

[8] Dále uzavřel, že z časové posloupnosti úkonů je zřejmé, že žalovaný vyčkal na reakci žalobce přiměřenou (standardní) dobu, která nevzbuzuje žádné pochybnosti ohledně toho, že kontrola byla fakticky (tj. i materiálně) zahájena již dne 15. 3. 2021; k tomuto dni došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, která tak k 1. 4. 2021 neuplynula.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“), napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Předně nesouhlasil s právním závěrem krajského soudu, že dne 15. 3. 2021 došlo k materiálnímu zahájení daňové kontroly, neboť dle něj uvedené oznámení o zahájení daňové kontroly bylo toliko formálním aktem a žalovaný zůstal neaktivní nejméně do 21. 4. 2021. V takovém případě by však v daňové kontrole nemohl pokračovat (ani ji po právu zahájit), neboť by lhůta pro stanovení kontrolované daně uplynula již 1. 4. 2021.

[11] Tuto svou argumentaci založil na několika skutečnostech: I) kontrola byla zahájena pouhých 16 dní před uplynutím lhůty pro stanovení daně, byť byla učiněna v návaznosti na zjištění kontroly ukončené v roce 2019, II) výzva k předložení účetních podkladů se týkala toliko obecných, irelevantních, nebo takových podkladů, které již měl správce daně k dispozici, III) oznámení o zahájení daňové kontroly neobsahovalo nejen žádné pochybnosti

pokračování

(nebo odůvodnění), ale ani lhůtu ke splnění povinnosti předložit požadované podklady. Toliko formální charakter kroků správce daně pak má podtrhnout i skutečnost, že správní spis ve stavu ke dni 21. 4. 2021 neobsahuje žádné jiné písemnosti. Závěrem pak uvedl, že i výzva k prokázání skutečností ze dne 21. 4. 2021 následuje den poté, co sám kontaktoval správce daně s žádostí o nahlédnutí do daňového spisu.

[12] Žalovaný podal obsáhlé vyjádření k výše popsané kasační stížnosti; jednotlivé námitky žalobce odmítl jako nedůvodné. Nejprve zrekapituloval procesní vývoj věci a dále uvedl, že § 87 odst. 2 daňového řádu ukládá povinnost postupovat tak, aby v přiměřené časové návaznosti na formální zahájení daňové kontroly byla zahájena i faktická kontrolní činnost. Odkázal rovněž na skutečnost, že již dne 3. 2. 2021 vydal v projednávané věci výzvu k poskytnutí údajů dle § 57 odst. 3 daňového řádu, kterou zaslal České spořitelně, a rovněž na úřední záznam ze dne 5. 3. 2021, popisující předchozí kontakt s jednateli žalobce, který tyto listiny účelově přehlíží.

[13] Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval splnění podmínek řízení, shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Kasační soud předně připomíná, že „řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu je ovládáno dispozitivní zásadou. V souladu s § 84 odst. 3 s. ř. s. je tedy na žalobci, aby konkrétně vymezil zásah [písm. a)], vylíčil konkrétní a rozhodující skutečnosti, z nichž dovozuje nezákonnost tohoto zásahu [písm. b)], označil k tomu příslušné důkazy [písm. c)] a uvedl, čeho se domáhá [písm. d)] (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 3 Ads 57/2018 - 20). Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 07. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42).

[17] Předmět, resp. rozsah soudního přezkumu byl v tomto případě vymezen byť velice stroze, avšak dostatečně, v několika málo odstavcích. Tomu pak ve smyslu výše uvedeného odpovídá i stručný rozsudek krajského soudu. Tento stav se pokusil stěžovatel zřejmě „napravit“ a podal proto násobně obsáhlejší kasační stížnost. Danou procesní strategii však nelze akceptovat.

[18] Nová skutková tvrzení byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti, nebyla vznesena ani v žalobě, ani v průběhu řízení o ní před krajským soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač v tom stěžovateli nic nebránilo. Nejvyšší správní soud se při hodnocení přidržel ustálené judikatury; například ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155 (publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS) uvedl, že: „[u]stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu *vigilantibus iura* uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí (shodně též v řízení o ochraně před nezákonným zásahem – poznámka soudu) již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené. Korektiv takto zavedené koncentrace řízení, vyjádřený slovy *‘ač tak učinit mohl’*, je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdy by její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální.

O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřijatelnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.“ (obdobně též například v rozsudku ze dne 22. 9. 2004 č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publ. pod. č. 419/2004 Sb. NSS).

[19] V souzeném případě stěžovatel neuvádí žádné okolnosti, které mu znemožnily uplatnit tvrzené skutečnosti již v řízení před krajským soudem, a nenamítal ani existenci zásadního a překvapivého obratu ustálené soudní judikatury. Obdobně též § 109 odst. 5 s. ř. s. brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89, či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 8 Azs 259/2017 - 67).

[20] Výše uvedený postup zcela odpovídá ustálené soudní praxi (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, rozsudek ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155 atp.). Např. v posledně uvedeném rozsudku soud konstatoval, že ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89).

[21] I přes výše uvedené však je podaná kasační stížnost projednatelná. Jejím těžištěm je posouzení (shodně jako v řízení před krajským soudem), zda daňová kontrola byla materiálně (fakticky) zahájena v rámci lhůty pro stanovení kontrolované daně, nebo zda žalovaný konal toliko formálně, nejednal „bez zbytečného odkladu“, a naplní se proto znění § 87 odst. 3 daňového řádu, čímž by došlo k prekluzi práva vyměřit a doměřit daň.

[22] Dle § 87 odst. 1 daňového řádu platí, že „Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly“.

[23] Dle § 87 odst. 2 daňového řádu platí, že „správce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně“.

[24] Konečně pak dle § 87 odst. 3 téhož zákona platí, že „pokud správce daně nezačne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za podmínek podle odstavce 2, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde“.

[25] Pro úplnost pak kasační soud odkazuje též na § 148 odst. 3 daňového řádu, dle kterého „Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámení výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn“.

pokračování

[26] Nejvyšší správní soud předně ve shodě s účastníky řízení uvádí, že lhůta pro stanovení kontrolované daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 měla dle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynout dne 1. 4. 2021.

[27] Stěžovatel ve stručnosti uvádí, že správce daně ve výše uvedené lhůtě pro stanovení daně nečinil vůbec žádné kroky (byl zcela pasivní), potažmo podnikal kroky toliko formální.

[28] Takovému tvrzení však nelze přisvědčit. Ze správního spisu vyplývá, že již 3. 2. 2021 vydal žalovaný v projednávané věci výzvu k poskytnutí údajů vztahujících se k bankovnímu účtu žalobce dle § 57 odst. 3 daňového řádu, kterou zaslal České spořitelně. Z úředního záznamu sepsaného dne 5. 3. 2021 (jehož obsah nebyl v řízení nikterak zpochybněn) dále vyplývá, že správce daně se dne 23. 2. 2021 pokusil spojit s jednatelem žalobce, tento pokus byl neúspěšný, a proto jej kontaktoval dne 25. 2. 2021 znovu, a sdělil mu úmysl zahájit daňovou kontrolu a její rozsah. Rovněž se jej dotázal, zda s ohledem na výskyt onemocnění COVID-19, preferuje osobní zahájení daňové kontroly, či korespondenční. Správce daně byl v této souvislosti odkázán na druhého stěžovatelova jednatele, kterého téhož dne rovněž kontaktoval a který sdělil, že se poradí s daňovým poradcem a následně se dne 1. 3. 2021 ozve žalovanému se svým stanoviskem. To však neučinil, a správce daně proto přistoupil ke korespondenčnímu zahájení daňové kontroly oznámením ze dne 5. 3. 2021, které bylo žalobci doručeno dne 15. 3. 2021, a obsahovalo rovněž seznam podkladů, které mají být předloženy ke kontrole. S ohledem na to, že ani následně žalobce nereagoval, správce daně vydal dne 21. 4. 2021 výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu.

[29] Vzhledem k uvedeným skutečnostem je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že dne 15. 3. 2021 došlo nejenom k formálnímu, ale rovněž i materiálnímu (faktickému) zahájení daňové kontroly. Žalobcem odkazovaný § 86 odst. 3 daňového řádu dopadá na situace, kdy správce daně současně nebo „*bez zbytečného odkladu*“ po doručení oznámení o zahájení kontroly nezačne „*zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*“.

[30] Ve vztahu k výkladu pojmu „*bez zbytečného odkladu*“ kasační soud odkazuje např. na nález Ústavního soudu ze dne 15. 8. 2005, sp. zn. IV. ÚS 314/05, dle kterého pojem „*bez zbytečného odkladu*“ je nutné vykládat vždy s ohledem na skutečnosti konkrétního případu. Nelze tedy předem stanovit, kolik minut, hodin, dnů či týdnů se pod tento pojem podřadí. Specifičtěji tento pojem vymezil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 20. 11. 2008, č. j. 6 As 1/2008- 48, rozsudku ze dne 12. 8. 2010, č. j. 9 Afs 20/2010 - 74, či rozsudku ze dne 12. 8. 2010, č. j. 9 Afs 21/2010 - 84, dle kterých je třeba tuto lhůtu vykládat v řádu dnů, maximálně týdnů, a to v co nejkratším časovém úseku. Zároveň však i Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je tento pojem třeba vykládat se zřetelem ke konkrétnímu případu a konkrétnímu zákonnému ustanovení. V oblasti správy daní lze jistě vodítko nalézt například v § 38 odst. 2 daňového řádu, který navazuje na zásadu rychlosti upravenou v § 7 odst. 1 téhož zákona, a dle kterého lze využít ochrany před nečinností, „*jestliže správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoli uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět, nebo touto osobou poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká*“. Jenom stěží by tak mohl jednat správce daně „*bez zbytečného odkladu*“, pokud by současně byl ve smyslu výše uvedeného ustanovení nečinný. Obdobně (byť jenom podpůrně) lze odkázat též na pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní č. j. MF-21968/2015/39, upravující „*lhůtu obvyklou*“ pro některé úkony spojené se správou daní, a představující určitou závaznou správní praxi (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 9 Afs 175/2021- 57).

[31] V nyní posuzovaném případě je zřejmé, že správce daně nebyl ve věci pasivní, ale prováděl aktivní činnost relevantní pro potřebu daňové kontroly. Na tomto závěru nemění nic ani skutečnost, že oznámení o zahájení daňové kontroly neobsahovalo lhůtu ke splnění povinnosti (ač by to jistě přispělo k rychlejšímu průběhu řízení). Zákon přesně nedefinuje, jaké konkrétní kroky by měl správce daně činit a toto posouzení je tak odvislé od skutkových okolností jednotlivých případů. Naopak zákonodárce výslovně počítá s tím, že faktické úkony správce daně nemusí být bezprostředně spojeny s formálním zahájením daňové kontroly a ukládá mu jednat toliko „*bez zbytečného odkladu*“. V nyní souzeném případě žalovaný na nečinnost žalobce „*bez zbytečného odkladu*“ reagoval.

[32] Přiměřeně lze odkázat také na starší judikaturu, která za toliko formální jednání správce daně (nemající vliv na přerušení běhu prekluzivních lhůt) považovala například situaci, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96). O takovou situaci se však v nyní projednávané věci nejedná.

[33] Kasační soud rovněž zcela souhlasí s argumentem krajského soudu, že „*pokud by žalobce na výzvu obsaženou v oznámení o zahájení daňové kontroly včas reagoval předložením požadovaných dokumentů, bylo by seznamitelnější, že již výzva obsažená v oznámení o zahájení daňové kontroly byla součástí faktického výkonu kontrolní činnosti. V nynějším případě se situace liší pouze tím, že žalobce byl v předmětné době pasivní. Tato okolnost však dle názoru soudu nemůže jít k tíži správce daně (resp. v nynější věci žalovaného)*“. Ustanovení § 86 odst. 3 daňového řádu představuje určitý korektiv pro konání, resp. nekonání (nečinnost) správce daně; jeho smyslem a účelem však není poskytnout výhodu subjektům, kteří se správcem daně účelově nekomunikují, ale vyvinout tlak na aktivitu správce daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. května 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu