



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **K. F.**, zast. JUDr. Tomášem Kalabusem, advokátem, se sídlem Pražákova 1008/69, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2015, č. j. 31 A 62/2015 – 55,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

V záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) rozhodl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného tak, že ji zamítl pro nedůvodnost.

Nezákonný zásah do práv žalobce měl dle žalobních důvodů spočívat v nezákonném zahájení daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za rok 2010. Důvod nezákonnosti žalobce spatřoval v zahájení této kontroly na základě protokolu o ústním jednání ze dne 28. 11. 2013, č. j. 3738032/13/3013-05400-702431, navzdory prekluzi daňové povinnosti za toto zdaňovací období. Kontrola byla zahájena pouze formálně bez faktického prověřování daňové povinnosti, což se správce daně snažil zhojit vydáním výzvy k předložení dokladů dne 19. 12. 2013. Proti pokračování daňové kontroly podal žalobce stížnost, která byla písemností ze dne 23. 6. 2014 odmítnuta jako nedůvodná a stejně tak byla shledána nedůvodnou jeho žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti. Žaloba tak stála na tvrzení, že označená výzva nemohla být úkonem přerušujícím běh lhůty, neboť nezbytnost vydání výzvy nebyla vyvolána

žalobcovými obstrukcemi a žalovaný pokračuje v daňové kontrole, která do konce roku 2013 nebyla řádně zahájena. Žalobou požadoval ukončení všech úkonů daňové kontroly za zdaňovací období roku 2010.

Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 - 51 (všechny zde citované rozsudky tohoto soudu jsou dostupné z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). K podmínkám zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), uvedl, že tyto nemusí být splněny v jeden okamžik, tedy že formální oznámení nemusí splývat s faktickým zahájením. V daném případě při zahájení daňové kontroly za rok 2012 správce daně zjistil, že jsou dány důvody pro kontrolu i za předchozí zdaňovací období a i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010 předmět i rozsah kontroly řádně specifikoval. Ve vztahu k výzvě k doložení dokladů ze dne 19. 12. 2013 uzavřel, že je přípustnou formou opatření dokladů ke kontrole, a tudíž je úkonem prodlužujícím běh prekluzivní lhůty. K podmínkám žaloby na ochranu před nezákonným zásahem krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, s tím, že v daném případě není naplněna podmínka nezákonnosti zásahu, neboť daňová kontrola neprobíhá pro prekludovanou daňovou povinnost. Proto žalobu zamítl.

Proti tomuto rozsudku brojí žalobce jako stěžovatel včasně podanou kasační stížností výslovně opřenou o § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení [písm. a)], pro vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit [písm. b)], a pro nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu [písm. c)].

Stěžovatel je názoru, že protokol o zahájení kontroly byl ryze formální a účelem výzvy k předložení dokladů bylo tuto skutečnost zakrýt s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty. Žádný z těchto úkonů nesplňoval požadavky stanovené v § 87 daňového řádu zejména proto, že stěžovatel poskytoval součinnost a výzva nebyla zapotřebí. Krajský soud tyto skutečnosti řádně nehodnotil a s žalobními námitkami se v úplnosti nevypořádal. Stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 54/2015 - 21, z něhož plyne, že s účinností daňového řádu jsou nově stanoveny podmínky zahájení daňové kontroly a že předchozí judikatura již není použitelná. Krajský soud ovšem výše označený rozsudek cituje spolu s nepřipustnou citací z dalších starších soudních rozhodnutí. Stěžovatel nevyklučuje možnost odlišného okamžiku formálního a faktického zahájení daňové kontroly, ale spor vede proto, že za takový úkon není v jeho případě možno považovat výzvu ze dne 19. 12. 2013. Krajský soud nevidí žádný rozdíl mezi případy, kdy se správce daně s daňovým subjektem dohodne na poskytnutí dokladů, a kdy takovou povinnost daňovému subjektu uloží. Z rozsudku ovšem není zřejmé, z čeho krajský soud dovozuje, že z protokolu ze dne 28. 11. 2013 vyplývají důvody pro zahájení kontroly i za zdaňovací období roku 2010. Ve vztahu k výzvě ze dne 19. 12. 2013 poukazuje na nezbytnost respektování mezí stanovených v čl. 2 odst. 2, 3 Listiny základních práv a svobod a v základních zásadách daňového řízení. Protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 11. 2013 obsahuje poučení o povinnosti předložit důkazní prostředky, stěžovatel také se správcem daně spolupracoval a veškeré doklady měl připravené předat po dohodě. Výzvy tedy vůbec nebylo třeba a správce daně k ní přistoupil jen proto, aby naplnil podmínky zahájení kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010 v prekluzivní lhůtě. Není logické ukládat rozhodnutím povinnost plynoucí z protokolu o zahájení kontroly. Výzva ani neobsahuje

pokračování

podrobnosti k předání dokladů, vyjma lhůty. Taková výzva nesměřuje k faktickému přezkoumávání daňového základu ani nijak neupřesňuje povinnosti daňového subjektu. Zde poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 12/2003, podle něhož musí být z rozhodnutí zřejmý důvod jeho vydání, a na rozsudek téhož soudu sp. zn. 6 Afs 46/2014, podle něhož nedůvodné a nepřiměřené úkony jsou nezákonným zásahem. Výzva ze dne 19. 12. 2013 nemůže být úkonem přerušujícím prekluzivní lhůtu z následujících důvodů: vydání výzvy těsně před prekluzí práva, vydání výzvy za situace plné součinnosti žalobce, textace výzvy sdělující duplicitní povinnost, textace výzvy bez upřesnění podmínek, nutnost posoudit okamžik zahájení daňové kontroly podle nové právní úpravy. Stěžovatel dále poukazuje na obsah a nesrozumitelnost předmětné výzvy, jež hraničí s nicotností ve smyslu § 105 daňového řádu. Závěrem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na chronologii úkonů správce daně a reakcí a stížností daňového subjektu. Neztotožňuje se se stěžovatelovým názorem na nemožnost aplikace judikatury předcházející daňovému řádu, zejména rozsudku č. j. 8 Afs 7/2005 - 96. Daňový řád právě na základě konstantní judikatury ke způsobu zahájení daňové kontroly tento upřesnil tak, že je třeba faktického zahájení. Přitom ovšem není jednoznačně definován rozdíl mezi formálním a faktickým zahájením kontroly. Proto je třeba se zaměřit na časový sled jednotlivých úkonů a jejich návaznost; k tomu poukazuje na rozsudky tohoto soudu č. j. 5 Afs 78/2007 - 88 a č. j. 7 Afs 22/2003 - 13. V daném případě úkony správce daně následovaly v krátké době po sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly. Výzva neměla formální charakter a následovala krátce po sepsání protokolu o zahájení kontroly. Zde poukazuje na rozsudek tohoto soudu č. j. 8 Afs 2/2010 - 101, podle něhož zahájení kontroly nelze odvíjet od okamžiku předložení spisů ke kontrole, a na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 o významu výzvy jako úkonu fakticky zahajujícího daňovou kontrolu. Předložení důkazních prostředků je povinností daňového subjektu a je nepřijatelné, aby to odmítl z důvodů blízkého se konce prekluzivní lhůty, nebo aby tvrdil, že si je správce daně mohl u něho sám vyzvednout, jak to učinil stěžovatel. Výzva správce daně byla relevantním úkonem a stěžovateli byla doručena před koncem prekluzivní lhůty. Žalovaný se ztotožňuje s krajským soudem na irelevanci rozsudků Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 54/2015 a sp. zn. 6 Afs 46/2014, a ke stěžovatelově poukazu na rozsudek sp. zn. 2 Afs 12/2003 uvádí, že výzva vydaná správcem daně splňovala veškeré zákonné náležitosti a netrpěla nedostatky, pro které by ji bylo možno označit za nicotnou. Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, zastoupenou advokátem, a je přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

V první řadě je ovšem třeba vyloučit možnost existence kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a to nikoliv proto, že stěžovatel neuvádí, jakými nedostatky měl být naplněn. Je nutno zdůraznit znění tohoto ustanovení: „*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*“ (podtrženo NSS). Uvedený kasační důvod tedy přichází v úvahu pouze u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, nikoliv

u žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Pokud by krajský soud při posouzení nezákonnosti zásahu vycházel z neúplných skutkových zjištění, jednalo by se o vadu podřaditelnou pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; naplnění tohoto kasačního důvodu bude posouzeno níže.

Stěžovatel dále namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Tento důvod je třeba vážit přednostně, neboť nepřezkoumatelnost rozsudku zpravidla vylučuje možnost posouzení ostatních kasačních námitek. Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v nedostatečném vypořádání žalobních bodů, v nedostatečném odůvodnění rozsudku a v nesprávném hodnocení důkazních prostředků. Namítá tedy nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

K otázce nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů se již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyslovil. Pokud jde o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, která je v této věci namítána, z konstantní judikatury zdejšího soudu je patrné, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů především tehdy, opírá-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, popřípadě rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Dosavadní rozhodovací činnost zdejšího soudu rovněž stojí na názoru, že přezkoumatelnost rozsudku je podmíněna vypořádáním všech žalobních námitek, a to vypořádáním řádným, neboť to je současně předpokladem přesvědčivosti rozsudku (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).

V daném případě krajský soud respektoval v důvodech svého rozsudku uplatněné žalobní námítky a vypořádal se s nimi. Jediné, o čem nebylo výslovně pojednáno, je v žalobě tvrzená ochota k předání dokladů a možnost jejich vyzvednutí v kanceláři zástupce daňového subjektu. Konstrukce odůvodnění rozsudku krajského soudu stála na přípustnosti samostatného formálního zahájení daňové kontroly a výzvy k předložení dokladů. Z tohoto hlediska se mohl daný žalobní argument jevit soudu jako nepodstatný, byť bylo na místě, aby to v rozsudku výslovně uvedl. Nejvyšší správní soud je názoru, že se nejedná o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost rozsudku; zjištěné pochybení není takové intenzity, aby bylo zapotřebí rozsudek krajského soudu z tohoto důvodu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Stěžovatelovy výhrady směřují proti argumentaci krajského soudu, zjevně není spokojen s právním posouzením věci. Stejně tak je otázkou správnosti právního hodnocení, jakým způsobem krajský soud posoudil důkazy, neboť není namítáno, že by je opomněl. Stěžovatelovy výtky tedy spadají pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., který bude hodnocen následně. Výrok rozsudku má oporu v jeho odůvodnění, přičemž důvody tvoří logický souhrn argumentů. Nejvyšší správní soud tak v mezích kasačních důvodů ani nad jejich rámec (§ 109 odst. 4 s. ř. s) neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu.

Lze tak přistoupit k hodnocení kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy správnosti posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel se žalobou domáhal ochrany proti nezákonnému zásahu. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65. je „ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka)

pokračování

*zásahem, pokynem nebo donucením ("zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brožit opakovaní „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ Tyto podmínky doznaly změn pouze v souvislosti s novelou soudního řádu správního provedenou zákonem č. 303/2011 Sb., v jejímž důsledku se lze žalobou domáhat i pouhého určení, že zásah byl nezákonný; o takový případ se však zde nejedná.*

Prvním předpokladem věcného projednání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem tedy je, že se o takový zásah vůbec může jednat. Skutečnost, že žalobce nějaký úkon za nezákonný zásah označil, ještě neznamená, že se o takový zásah jedná a že je třeba proti němu poskytnout soudní ochranu ve správním soudnictví. K tomu, které úkony mohou či nemohou být nezákonným zásahem, existuje bohatá judikatura tohoto soudu, přičemž obecně byl nezákonný zásah vymezen již v rozsudku ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003 - 54, který byl akceptován i v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (publ. pod. č. 735/2006 Sb. NSS), jímž bylo mj. vysloveno, že nezákonným zásahem může být i zahájení a provádění daňové kontroly. Na toto rozhodnutí navazuje i krajským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 - 51, rozlišující jednotlivé úkony a daňovou kontrolu jako celek s obdobným vymezením důvodů její nezákonnosti. V daném případě stěžovatel napadal daňovou kontrolu jako celek, a to z důvodů jejího zahájení a provádění po uplynutí prekluzivní lhůty, což je typickým příkladem její nezákonnosti.

Předmětem kontroly bylo zdaňovací období roku 2010, lhůta pro stanovení daně ovšem neskončila za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ale podle § 264 odst. 4 daňového řádu se její běh posuzuje podle § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Počátek této lhůty se však neposuzuje podle tohoto ustanovení, ale podle § 264 odst. 4 daňového řádu zůstává zachován okamžik počátku běhu této lhůty vycházející z § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Prekluzivní lhůta by tak skončila dne 31. 12. 2013, pokud by před jejím uplynutím nebyl proveden úkon, který má vliv na její běh. Takovým úkonem je i zahájení daňové kontroly.

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.

Krajskému soudu lze přisvědčit v názoru, že úkony, jimiž se zahajuje daňová kontrola, nemusí být učiněny současně, nicméně musí na sebe navazovat a společně naplnit zákonné podmínky. Jiný závěr nelze dovodit ani ze stěžovatelem odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21, v němž je hodnocena jiná situace a správci daně je vytykána nekonkrétnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Není také vyloučeno posuzovat zahájení daňové kontroly pohledem judikatury k předchozí právní úpravě. Žalovaný se nemýlí, pokud tvrdí, že právě tato judikatura vedla ke změně právní úpravy; to je zřejmé srovnáním § 16 zákona č. 337/1992 Sb. a § 85 – 88 daňového řádu. Při posuzování zákonnosti zahájení daňové kontroly proto lze vycházet z pravidel plynoucích z předchozích rozsudků Nejvyššího správního soudu, např. ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96 (*ke zahájení daňové kontroly nestačí formální sepsání protokolu, pokud další úkon následuje po deseti měsících*), ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109 (*jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech*), ze dne 30. 6. 2010,

č. j. 8 Aps 2/2010 - 101 (*výzva k předložení dokladů je konkrétním krokem k zahájení daňové kontroly*), a z dalších rozhodnutí kladoucích důraz na fakticitu zahájení daňové kontroly.

K posouzení zákonnosti zahájení daňové kontroly z hlediska podmínek stanovených v § 87 odst. 1 daňového řádu je ze správního spisu podstatné následující:

V protokolu žalovaného o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 11. 2013, č. j. 3738032/13/3013-05400-70241, je uvedeno, že předmětem jednání je „*(z)ahájení kontroly daně z příjmů podle § 87 odst. 1 DŘ – daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období prosinec 2012 - v rozsahu důvodů pro pokračování dokazování ve smyslu § 90 odst. 3 DŘ a za zdaňovací období roku 2010 a 2011 v plném rozsahu*“. V protokole je jako důvod zahájení kontroly uvedeno, že daňový subjekt neposkytl dostatečnou součinnost a na základě výzvy k odstranění pochybností o správnosti daňového přiznání na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2012 ze dne 11. 7. 2013 a výzvy ze dne 12. 8. 2013 předložil opakovaně neúplné doklady, což je konkretizováno. Po podrobnějším popisu je v závěru protokolu znovu zvýrazněně konstatováno zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2012, 2011 a 2010. Jako místo kontroly je uvedeno pracoviště žalovaného v Kyjově. Zahájení daňové kontroly byl přítomen zástupce stěžovatele. Na s. 2 protokolu jsou předtiskem uvedena poučení o právech a povinnostech daňových subjektů, zúčastněných osob a správce daně, přičemž k předložení dokladů lze vztáhnout obecné poučení o povinnosti daňového subjektu předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Dne 19. 12. 2013 byla vydána výzva č. j. 3845088/13/3013-05400-702431, označená jako vydaná v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2010, 2011, 2012, zahájené dne 28. 11. 2013. Výzvou bylo daňovému subjektu uloženo do 30 dnů předložit daňové evidence za zdaňovací období roku 2010 a 2011, daňové a účetní doklady za tato období a další konkrétně vyjmenované doklady ke zdaňovacímu období roku 2012. V důvodech je konstatováno, že při zahájení daňové kontroly zástupce nepředložil doklady ke zdaňovacím obdobím let 2010 a 2011, a k r. 2012 byly předloženy doklady neúplné. K tomu sdělil zástupce daňového subjektu dne 17. 1. 2014, že s ohledem na prekluzi daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2010 je bezpředmětné, aby předkládal doklady za tento rok. Daňová kontrola pak pokračovala protokolem ze dne 12. 2. 2014, přičemž v sepsaném protokolu byl opraven nepřesný údaj o zahájení daňové kontroly v protokolu ze dne 28. 11. 2013, přičemž oprava se týkala zdaňovacího období za rok 2012. V dalším řízení byly vydávány další výzvy a šetřeny stížnosti daňového subjektu.

Z uvedeného je zřejmé, že protokol o zahájení kontroly obsahoval vymezení kontrolovaných období, rozsahu kontrol, a konstatoval i poznatky z postupu k odstranění pochybností, na jejichž základě přetrvávají pochybnosti zejména o správnosti některých uplatněných výdajů, přičemž jsou konstatovány i skutečnosti, které zřejmě souvisí i s předchozími zdaňovacími obdobími (např. nejasnosti o době zařazení budovy do obchodního majetku).

Obecné poučení obsažené na s. 2 protokolu nelze považovat za vznesení požadavku na předložení dokladů; stěžovateli proto nelze přisvědčit v názoru, že výzva byla nadbytečná proto, že opakovala povinnost zřejmou z protokolu. Při předkládání dokladů ke kontrole lze jistě preferovat dohodu správce daně s daňovým subjektem, neboť takový postup odpovídá zásadě spolupráce ve smyslu § 6 odst. 2 daňového řádu. Neznamená to ovšem, že správce daně musí o tuto dohodu usilovat. Z protokolu o zahájení kontroly je zřejmé, že podle odůvodněného názoru správce daně nebyla při předcházejícím postupu k odstranění pochybností součinnost daňového subjektu náležitá, neboť předložení požadovaných dokladů se v úplnosti nepodařilo ani opakovanými výzvami. Tím je dostatečně vyvrácena stěžovatelem tvrzená ochota ke spolupráci, na jejímž základě měla být preferována dohoda o předložení dokladů před výzvou. Vydání výzvy namísto uzavření dohody o předložení dokladů nemusí být vždy vyvoláno jednáním obstrukčního rázu a nikdo také netvrdí, že stěžovatelova nedostatečná součinnost

pokračování

při předchozím postupu byla vedena obstrukčním úmyslem. Zkušenosti ze součinnosti při předchozím postupu správce daně nepochybně mohou motivovat jeho další postup, při němž je veden snahou o zajištění řádného průběhu daňové kontroly.

Výzva k předložení dokladů ke všem kontrolovaným obdobím byla vydána v době časově navazující na sepsání protokolu o zahájení kontroly. Za situace, kdy k roku 2012 bylo třeba požadované doklady individualizovat s ohledem na to, že část jich již byla předložena, byla tato prodleva odpovídající.

Vydání výzvy k předložení dokladů k daňové kontrole proto nebylo v rozporu s povinností správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je třeba k vyžadování plnění povinností užívat co nejméně zatěžující prostředky. Takový postup není v rozporu s mezemi uplatňování státní moci plynoucí z čl. 2 odst. 2, 3 Listiny.

Stěžovatel ovšem dále namítá, že vydaná výzva byla nekonkrétní a jednalo se o úkon stížený nicotností.

Důvody nicotnosti jsou stanoveny v § 105 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel má zřejmě na mysli důvod nicotnosti uvedený pod písm. b) cit. ustanovení, podle něhož je nicotné rozhodnutí, pokud trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným.

Výzva obsahovala vymezení dokladů, které mají být předloženy, způsobem, který nevyvolává pochybnosti o tom, jak má být splněna. V uložené povinnosti není žádný rozpor a je bez problémů uskutečnitelná. K předložení dokladů byla stanovena přiměřená lhůta, ostatně v její délce stěžovatel problém nevidí, naopak tvrdí, že veškeré doklady byly v době výzvy soustředěny u jeho zástupce. Problémem není ani neuvedení, kam mají být doklady předloženy. V protokole o zahájení kontroly je uvedeno, že místem, kde bude kontrola prováděna, je Finanční úřad v Kyjově, kancelář č. 208. Jak bylo výše uvedeno, oba úkony (zahájení a výzva) musí být posuzovány souhrnně, neboť jen jejich společným působením byla kontrola zahájena. Výzva vydaná v daném případě správcem daně nevykazuje závady, které se vyskytly ve věci posuzované v rozsudcích tohoto soudu sp. zn. 4 Afs 54/2015, sp. zn. 2 Afs 12/2003 či sp. zn. 6 Afs 46/2014, na něž v této souvislosti poukazuje stěžovatel. Zejména z posledně citovaného rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 - 39, lze naopak poukázat na vymezení podmínek provádění daňových kontrol ve světle stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, a porovnání veřejného zájmu na stanovení a výběru daní a na přiměřenosti postupu vůči daňovému subjektu (srovnej odst. 26-30 cit. rozsudku).

V daném případě výzva správce daně ze dne 19. 12. 2013 splňuje náležitosti kladené na rozhodnutí v § 102 daňového řádu, je součástí úkonu zahájení daňové kontroly, a nic nenasvědčuje tvrzení stěžovatele, že se jejím prostřednictvím správce daně snažil odstranit deficity protokolu ze dne 28. 11. 2013 pouze v zájmu prodloužení prekluzivní lhůty.

S ohledem na své výše uvedené závěry konstatuje Nejvyšší správní soud, že žalovaný při zahájení daňové kontroly postupoval v souladu se zákonem, a tato tudíž nepředstavovala nezákonný zásah do práv stěžovatele. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není dán.

Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a že nejsou dány důvody pro zrušení napadeného rozsudku pro vady zjišťované soudem z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), nezbylo mu než rozhodnout v souladu s ustanovením

§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s., a kasační stížnost zamítnout. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 20. dubna 2016

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu