



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **J. S. s.r.o., IČO X**
sídlem X

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha 4

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2016 u žalobkyně, která byla zahájena dne 9. 5. 2019 protokolem č. j. 2372813/19/2102-60561-205658,

takto:

- I. Zásah žalovaného spočívající v zahájení a provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2016 u žalobkyně je nezákonný.
- II. Žalovanému se počínaje právní mocí tohoto rozsudku zakazuje pokračovat v daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2016 u žalobkyně.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 14 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 11. 6. 2019 se žalobkyně (do dne 31. 1. 2020 pod obchodní firmou M. S. s. r. o.) domáhá, aby soud určil, že zásah spočívající v zahájení a provádění daňové kontroly zahájené protokolem o ústním jednání žalovaného ze dne 9. 5. 2019, č. j. 2372813/19/2102-60561-205658, je nezákonný, a aby soud žalovanému zakázal pokračovat v této daňové kontrole.
2. Žalobkyně uvedla, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu podle § 85 zákona 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“) za zdaňovací období leden a únor 2016. Žaloba je dle jejího názoru přípustná, neboť daňový řád neposkytuje jiný prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., přičemž za takový prostředek nelze považovat stížnost podle § 261 daňového řádu [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42].
3. Namítla, že lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden a únor 2016 podle § 148 daňového řádu uplynula a daňová kontrola ji bezdůvodně zatěžuje, neboť na jejím základě již nebude přípustné daň doměřit. Podle § 136 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona 360/2014 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) platí, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období leden 2016 uplynula dne 25. 2. 2019 a za zdaňovací období únor 2016 uplynula dne 25. 3. 2019. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla žalovaným zahájena až dne 9. 5. 2019, neměla již být vůbec zahajována. V lednu 2019 sice byly žalobkyni oznámeny výzvy k podání dodatečných daňových přiznání k DPH, a to výzva ze dne 25. 1. 2019, č. j. 528562/19/2002-52521-110522, a ze dne 28. 1. 2019, č. j. 660087/19/2002-52521-110522 (dále jen „výzvy správce daně“), ty však lhůtu k doměření daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu neprodlužují, protože nevedly k doměření daně. Žalobkyně totiž dodatečná daňová přiznání nepodala a správci daně odpověděla sděleními ze dnů 4. 2. 2019 a 5. 2. 2019, jimiž ho pouze informovala, že jí není znám důvod pro podání dodatečného daňového přiznání. Takovou reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání není možné považovat za vyhovění výzvě správce daně. Dále podle žalobkyně platí, že jelikož byla daňová kontrola zahájena, tak nemůže dojít k doměření daně na základě výzev správce daně. Doměření daně na základě výsledků daňové kontroly nelze zaměňovat s doměření daně na základě výzev správce daně, neboť daňový řád považuje daňovou kontrolu za samostatný základ pro doměření daně. Ke stejnému závěru dospěla rozhodovací praxe správních soudů. Pokud daňový subjekt na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání reagoval pouze sdělením, že dodatečné daňové přiznání nepodá a správce daně zahájí daňovou kontrolu, pak výzva nevedla doměření daně a lhůta k jejímu doměření se neprodlužuje (rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49, publ. pod č. 3245/2015 Sb. NSS, a ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 - 28). Shodně se vyjadřuje i odborná literatura (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 533 s.). Výzvy správce daně byly podle žalobkyně pouze formální, neboť jejich jediným cílem bylo prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně. Podle NSS ovšem platí, že za úkon způsobující prodloužení prekluzivní lhůty nelze nepovažovat takovou výzvu, kterou správce daně vydal formálně za výhradním či hlavním účelem spočívajícím v zachování lhůty pro doměření daně (rozsudek NSS ze

dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21). Přestože v odůvodnění výzev správce daně je odkazováno na daňovou kontrolu probíhající za zdaňovací období listopad 2016, nelze toto považovat za řádné odůvodnění, neboť tyto skutečnosti byly správcem daně známé již během roku 2017 (nejpozději v polovině roku 2018, kdy proběhly výsledky svědků), přičemž správce daně vydal výzvy až v lednu 2019. Výzvy správce daně tak mohly být vydány podstatně dříve. Žalobkyně se navíc cítí v nejistotě, neboť pokud by se prodloužila lhůta k doměření daně o jeden rok na základě výzev správce daně, není zřejmé, zda by došlo k jejímu dalšímu prodloužení zahájením daňové kontroly. Tato skutečnost zasahuje do jejího legitimního očekávání (viz rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS). Zahájení a provádění daňové kontroly tak žalobkyně považuje za nezákonný zásah, neboť je prováděna po uplynutí lhůty k doměření daně. Postup žalovaného je v rozporu s cíli správy daní a je jím zasahováno do jejích práv (viz nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14). Pokud by soud dospěl k závěru, že výklad žalovaného je stejně přesvědčivý jako výklad žalobkyně, měl by se soud ohledem na zásadu *in dubio mitius* přiklonit k výkladu pro žalobkyni příznivějšímu.

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že stěžejní je posoudit, zda výzvy správce daně vedly k doměření daně. Nesouhlasí s tím, že na nyní posuzovaný případ je aplikovatelná žalobkyni citovaná judikatura. V rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49, řešil NSS situaci, kdy výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla vydána dne 20. 6. 2012, daňový subjekt na ni reagoval dne 9. 7. 2012 tak, že podle něho není dán důvod k podání dodatečného daňového přiznání a správce daně zahájil daňovou kontrolu až dne 5. 4. 2013, tj. až přibližně po deseti měsících nečinnosti. V nyní posuzované věci však uběhly mezi vydáním výzev správce daně a vydáním oznámením o zahájení daňové kontroly pouze dva měsíce, přičemž tato okolnost je pro danou věc zásadní. Z rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 - 28, žádné závěry pro nyní posuzovanou věc nevyplývají, protože se v něm pouze odkazuje na přechodný rozsudek. Žalovaný též nesouhlasí s názorem, že výzvy správce daně byly pouze formálním úkonem, neboť jsou řádně odůvodněny a obsahují dostatečné vyličení okolností, proč k jejich vydání žalovaný přistoupil. Výzvy správce daně naplňují požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu, neboť byly vydány v zákonné lhůtě s odpovídajícími požadavky a navazuje na ně další postup a úkony, jak daňového subjektu, tak i správce daně v přiměřeném časovém sledu. V rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43, publ. pod č. 3417/2016 Sb. NSS, vyslovil NSS názor, že postup k odstranění pochybností nevyklučuje návaznost k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jestliže NSS shledal návaznost mezi výzvou k doměření daně a postupem k odstranění pochybností, je namíste takovou návaznost shledat i v případě daňové kontroly, neboť podle žalovaného vyvolává stejné účinky. Vzhledem k tomu, že žalobkyně na výzvy správce daně kvalifikovaně odpověděla – jednalo se z materiálního hlediska o dodatečné daňové přiznání v nulové tvrzené výši, tak žalovaný nemohl přistoupit k doměření daně za použití pomůcek (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 - 36, publ. č. 3291/2015 Sb. NSS). Žalovaný tudíž postupoval v souladu s § 143 daňového řádu s tím, že v situaci, kdy žalobkyně nepodala dodatečné daňové přiznání, tak zahájil daňovou kontrolu směřující k doměření daně z úřední povinnosti. Obdobný postup Nejvyšší správní soud aproboval v již citovaném rozsudku v souvislosti s postupem k odstranění pochybností (rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43). V tomto případě však měl žalovaný s ohledem na jiná zdaňovací období představu o rozsahu nutného dokazování, a proto bylo vhodnějším způsobem pro doměření daně zahájení daňové kontroly, kde má i daňový subjekt lepší možnost

uplatňovat svá práva. Žalovaný dodal, že výzvy správce daně musel podle judikatury správních soudů vydat a nemohl přímo zahájit daňovou kontrolu. Jestliže by výzvy správce daně neprodložovaly lhůtu k doměření daně, tak by byl znemožněn výkon pravomocí správce daně. Jednotlivé úkony měnící běh lhůty pro stanovení daně je proto nutné podle žalovaného vykládat v „materiální návaznosti“, protože pouze tak lze naplnit cíle daňového řádu.

5. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného doplnila, že výzva k doměření daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu musí kumulativně naplnit tři podmínky: 1) výzva musí být vydána v posledních 12 měsících před jejich uplynutím; 2) mezi výzvou a doměřením daně musí být příčinná souvislost a 3) výzva musí být náležitě odůvodněna. K první podmínce žalobkyně uvádí, že ačkoli byla dodržena, tak žalovaný poznatky k jejich vydání měl již v průběhu roku 2017, kdy mohl rozšířit předmět daňové kontroly vedené ke zdaňovacímu období listopad 2016. K druhé podmínce žalobkyně opakuje, že výzvy správce daně nevedly k doměření daně. Argumentuje strukturou a obsahem § 148 daňového řádu s tím, že odst. 2 prodlužuje prekluzivní lhůty o jeden rok u přesně vyjmenovaných úkonů, zatímco odst. 3 přerušuje prekluzivní lhůty a začne běžet nová tříletá prekluzivní lhůta u dalších jiných přesně vyjmenovaných úkonů. Výzva k dodatečnému daňovému přiznání přitom byla zákonodárcem vtělena do druhého odstavce. K třetí podmínce žalobkyně opakuje, že odůvodnění výzev správce daně je příliš obecné a nekonkrétní. Žalobkyně uzavřela, že žalovaný měl dostatek prostoru k tomu, aby pro doměření daně zvolil správný postup. Skutečnost, jak dlouho po vydání výzev správce daně následovala daňová kontrola, není pro danou věc relevantní. Prekluzivní lhůty jsou v daňovém řádu zavedeny s účelem udržení stability a jistoty při správě daní a doměřením daně by došlo k narušení jejího legitimního očekávání.
6. K jednání konanému dne 10. 9. 2020 se žalobce bez omluvy nedostavil, soud proto jednal v jeho nepřítomnosti (§ 49 odst. 3 s. ř. s.). Žalovaný setrval na dosavadním stanovisku a navrhl zamítnutí žaloby. K dotazu soudu žalovaný potvrdil, že ke dni rozhodování soudu nebyla daňová kontrola ukončena a stále v jejím provádění pokračoval.

Skutková zjištění patrná ze správního spisu

7. Z obsahu správního spisu plyne, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2 (dále jen „místně příslušný správce daně“), vydal podle § 145 odst. 2 daňového řádu výzvy správce daně s tím, že stanovil náhradní lhůtu 8 dnů k podání dodatečného daňového přiznání (doručeny v den jejich vydání). Výzva správce daně ke zdaňovacímu období leden 2016 byla vydána dne 25. 1. 2019 na základě zjištění, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH na základě dokladů vystavených dodavatelem M. L. & C., s. r. o. (dále jen „dodavatel“), ve výši 661 500 Kč se základem daně 3 150 000 Kč. Výzva správce daně ke zdaňovacímu období únor 2016 byla vydána dne 28. 1. 2019 na základě zjištění, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH na základě dokladů vystavených dodavatelem ve výši 1 744 050 Kč se základem daně 8 305 000 Kč. Ve výzvách místně příslušný správce daně uvedl, že při daňové kontrole vedené proti žalobkyni za zdaňovací období listopad 2016 byly žalobkyni předloženy formálně správné daňové doklady za služby „ostrahy staveb a objektů“ bez bližší konkretizace a z dalších poznatků bylo zjištěno, že v daňových dokladech nemusí být uvedeny správné informace. Žalobkyni tedy byla v průběhu této daňové kontroly zaslána výzva k prokázání skutečností (č. j. 3227410/17/2102-60561-205283), na kterou reagovala pouze všeobecným sdělením. Správce daně provedl výslechy svědků – deklarovaných zaměstnanců dodavatele,

kteří vypověděli, že nebyli u této společnosti zaměstnání a nevykonávali pro ni žádné práce. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno o tom, že přijala plnění od dodavatele. Vzhledem k tomu, že spolupráce s dodavatelem probíhá na základě roční objednávky č. 3112/2016 podle rámcové smlouvy ze dne 30. 8. 2014 s termínem plnění od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, lze důvodně předpokládat, že nárok na odpočet byl žalobkyní nesprávně uplatněn i za zdaňovací období leden a únor 2016.

8. Žalobkyně na výzvy správce daně odpověděla přípisem ze dnů 4. 2. 2019 a 5. 2. 2019 shodného obsahu. Žalobkyně uvedla, že výzvy správce daně byly doručeny advokátovi Mgr. L. Z. z A. A. K., s. r. o., jenž ji sice zastupuje v daňovém řízení týkajícím se zdaňovacího období listopad 2016, avšak mimo toto zdaňovací období ji tento zástupce nezastupuje. Žalobkyně udělila plnou moc společnosti A. S., s. r. o., které výzvy správce daně doručeny nebyly, a žalobkyně proto nepovažuje výzvy za řádně doručené. S účinkem pro další řízení dodala, že plnou moc pro společnost A. S., s. r. o. vypověděla a pro daňové řízení pro doměření DPH pro zdaňovací období leden a únor 2016 již není zastoupená. K obsahu výzev správce daně uvedla, že jí není znám důvod pro podání dodatečného daňového přiznání, protože svoji daň považuje za správnou. Se závěry učiněnými v souvislosti se zdaňovacím obdobím listopad 2016 nesouhlasí a nepokládá je za důvod pro podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně dodala, že nečiní žádné daňové přiznání a výzvám správce daně nevyhovuje. S odvoláním na judikaturu NSS se domnívá, že v tomto případě není dán důvod pro doměření daně podle pomůcek, neboť její odpovědi na výzvy správce daně nelze považovat za nečinnost daňového subjektu.
9. Žalovaný dne 12. 4. 2019 oznámil žalobkyni záměr zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období leden a únor 2016, přičemž daňová kontrola měla být zahájena dne 24. 4. 2019. K tomu žalobkyně uvedla, že nedokáže připravit všechny podklady a zajistit přítomnost konzultanta. Navrhla, aby daňová kontrola byla zahájena dne 9. 5. 2019.
10. Daňová kontrola byla zahájena dne 9. 5. 2019 (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 2372813/19/2102-60561-205658). Žalobkyně při ní namítala, že došlo k zániku práva doměřit daň za zdaňovací období leden a únor 2016, a to i přesto, že byly vydány výzvy správce daně. Žalovaný uvedl, že vydáním výzev správce daně došlo k prolomení prekluzivní lhůty a bude tak v daňové kontrole pokračovat. Žalobkyně při daňové kontrole předložila faktury přijaté od dodavatele a evidenci vedenou pro účely daně; další písemnosti se žalobkyně zavázala poskytnout ve lhůtě 15 dnů.
11. Dne 6. 6. 2019 vydal žalovaný výzvu k prokázání skutečností (č. j. 3325122/19/2102-60561-205658) souvisejících s uplatněním nároku na odpočet DPH uvedených v oddíle B2 kontrolního hlášení, a to doklad č. 92016002 (daň ve výši 661 500 Kč a základ daně 3 150 000 Kč) a doklad č. FV0032016 (daň ve výši 460 005 Kč a základ daně 2 190 500 Kč). Žalobkyně byla podle výzvy povinna prokázat, že došlo k faktickému plnění od dodavatele i k využití tohoto plnění pro další ekonomickou činnost žalobkyně. Pochybnosti žalovanému vznikly na základě výsledku svědků a sdělení České správy sociálního zabezpečení o tom, že dodavatel nemá žádné zaměstnance. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty do 12. 8. 2019 s tím, že s informacemi pro toto období již nepracuje a mohou se nacházet u externích subjektů. Rozhodnutím ze dne 11. 6. 2019, č. j. 3351668/19/2102-60561-205658, se tato lhůta v souladu s žádostí žalobkyně prodloužila.

Posouzení důvodnosti žaloby

12. Podle § 82 odst. 1 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
13. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.
14. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Šlo-li o zásah ozbrojených sil, veřejného ozbrojeného sboru, ozbrojeného bezpečnostního sboru nebo jiného obdobného sboru, uloží soud tento zákaz nebo příkaz správnímu orgánu nebo obci, která takový sbor řídí nebo které je takový sbor podřízen.
15. Zásah žalovaného, který je předmětem žaloby, má povahu trvajících zásahu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18), neboť spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly, která dosud nebyla ukončena. Žaloba je proto včasná.
16. Stejně tak je žaloba přípustná, neboť u žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jenž spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly, není stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, bod 50). Žalobkyně tedy nemusela využít tohoto prostředku před podáním zásahové žaloby.
17. V souvislosti s důvodností žaloby soud připomíná, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, č. 603/2005 Sb. NSS *„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) zásahem, pokynem nebo donucením (zásahem v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování zásahu (6. podmínka). Není-li byt jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“* Pro úplnost soud dodává, že aplikovatelnost poslední z uvedených podmínek byla v důsledku novely soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. upravena v tom smyslu, že její naplnění není nutné v těch případech, kdy se žalobce domáhá pouze určení nezákonnosti zásahu.
18. Podle judikatury může být podle okolností zahájení a provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, neboť tímto postupem správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS). NSS v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014 - 39, rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „daňová“ práva (zejména právo na správné stanovení daně) a „nedaňová“ práva (např. právo na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby daňového subjektu, právo na ochranu vlastnictví, právo podnikat nebo provozovat jinou hospodářskou činnost). Ve vztahu k „daňovým“ právům uvedl, že se plně uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, tedy tato práva lze chránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí.

Proti nezákonné daňové kontrole zasahující do „*nedaňových*“ práv daňového subjektu se lze domáhat ochrany žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, bod 43). Slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně – jeho jednání v kontrole – udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. Předmětem je daňová kontrola takříkajíc *per se*, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry daňového subjektu zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřipustného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly.

19. Zahájením a prováděním daňové kontroly tak může být žalobkyně zkrácena na svých právech s tím, že tento zásah, jenž není rozhodnutím, je přímo zaměřen proti ní, neboť daňová kontrola probíhá přímo proti ní jako daňovému subjektu. Podmínky č. 1, 2, 4 a 5 při posuzování důvodnosti žaloby tudíž byly splněny, a tento zásah je tak způsobilý být přezkoumáván zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Dále proto bude namíste posuzovat, zda je tento zásah i nezákonný.
20. Nezákonou daňovou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu daňovou kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110). V první řadě v úvahu připadá ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá, ačkoli zahájena být podle právních předpisů vůbec neměla. Součástí zákonných limitů kontroly jsou pak časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění; zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, bod 42).
21. V projednávané věci byla daňová kontrola zahájena a prováděna k DPH za zdaňovací období leden a únor 2016. Pro zdaňovací období leden 2016 uplynula lhůta k podání řádného daňového tvrzení podle § 136 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 99 zákona o DPH dne 25. 2. 2016. Bez jejího prodloužení by tedy tříletá lhůta k doměření daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 25. 2. 2019. Pro zdaňovací období únor 2016 uplynula lhůta k podání řádného daňového tvrzení dne 25. 3. 2016 a lhůta k jejímu doměření dne 25. 3. 2019. Daňová kontrola přitom byla zahájena dne 9. 5. 2019 (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 2372813/19/2102-60561-205658), a platí proto, že daňová kontrola byla zahájena a je tedy i prováděna po uplynutí základní (neprodloužené) lhůty ke stanovení daně § 148 odst. 1 daňového řádu.
22. Žalobkyně i žalovaný tyto skutečnosti nezpochybňovali, přičemž shodně uváděli, že jádro sporu mezi nimi spočívá pouze v tom, zda výzvami správce daně došlo podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty ke stanovení daně o jeden rok. Pokud by

došlo k prodloužení lhůty k doměření daně v souladu s právními předpisy, tvrzený zásah by nezákonný nebyl; v opačném případě by žaloba důvodná byla.

23. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.
24. Z tohoto ustanovení vyplývá, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání lhůtu k doměření daně prodlužuje lhůtu k doměření daně pouze za předpokladu, že výzva správce daně vedla k doměření daně. K této podmínce je přistoupeno proto, aby v praxi nemohlo být toto ustanovení zneužíváno k účelovému prodlužování lhůty pro stanovení daně ze strany správce daně. Nedojde-li na základě výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení k doměření daně z moci úřední, nebo podání dodatečného daňového tvrzení, oznámení výzvy nenaplní podmínku nutnou k tomu, aby způsobilo prodloužení lhůty. Pro vydání výzvy je nutné mít důvodný předpoklad toho, že daň nebyla vyměřena správně, a že je tudíž dán důvod k jejímu doměření.
25. Žalovaný tvrdí, že tato podmínka splněna byla, protože výzvy správce daně souvisí se zahájením daňové kontroly a vedly ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k doměření daně tím, že k jejímu skutečnému doměření teprve dojde, a to na základě výsledků daňové kontroly.
26. Jak namítala již žalobkyně, k této právní otázce se vyjadřoval NSS v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49. Konstatoval, že jestliže byla daň doměřena až na základě následné daňové kontroly, není naplněna hypotéza uvedená v právní normě a k prodloužení lhůty ke stanovení daně nedochází. Vycházel přitom z totožných skutkových okolností, neboť stěžovatelka rovněž na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání reagovala podáním, ve kterém uváděla, že podle jejího názoru není dán důvod pro podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání daň přímo nedoměřil, ve věci nečinil žádné jiné úkony a zahájil až daňovou kontrolu. Nedošlo tedy k prodloužení lhůty k doměření daně. Na tyto závěry navázal NSS v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 - 28, v němž uvedl, že jsou plně přenositelné i na řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem v podobě daňové kontroly zahájené po uplynutí lhůty pro stanovení daně (ačkoli žalovaný namítá, že se v tomto rozhodnutí pouze odkazuje na rozsudek ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49, tak žalobkyně tímto rozhodnutím správně argumentuje právě v tom ohledu, že výše uvedené závěry jsou aplikovatelné i na řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu). Z těchto rozhodnutí tak vyplývá, že daňová kontrola zahájená po výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení k ní nemá natolik bezprostřední vztah, aby byly splněny podmínky shora uvedeného zákonného ustanovení. K prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok v takovém případě nedochází.
27. Žalovaný v tomto ohledu namítá, že závěry citovaného rozhodnutí jsou pro danou věc nepřipadné, neboť je nutno přihlédnout k tomu, že žalovaný nebyl nečinný deset měsíců, tak jak tomu bylo v citovaném rozhodnutí, ale daňovou kontrolu zahájil už po dvou měsících od výzev správce daně. Tuto argumentaci však nelze akceptovat. Časová souvislost zahájení daňové kontroly není v tomto případě rozhodující. Již z textace zákonného ustanovení vyplývá, že podmínka prodloužení lhůty k doměření daně se vztahuje na výzvu, jež vedla k doměření daně. Z toho je třeba dovozovat, že stěžejní je

vztah kauzální (příčinná souvislost), přičemž NSS uzavřel, že takový vztah mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a zahájením daňové kontroly není dán. Pakliže není daňová kontrola zahájena v prekluzivní lhůtě, nelze ji i přes vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání zahájit po uplynutí lhůty k doměření daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu.

28. Lze podotknout, že příčinná souvislost mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a stanovením daně bude existovat tam, kde daňový subjekt v souladu s výzvou podá dodatečné daňové přiznání, na základě kterého následně dojde ke stanovení daně. Stejně tak bude příčinná souvislost existovat tam, kde dojde k doměření daně podle pomůcek kvůli nevyhovění výzvě ve stanovené lhůtě, jakož i k naplnění dalších podmínek, nezbytných pro doměření podle pomůcek. Příčinná souvislost však není dána v případě daňové kontroly, která je nejsilnější a nejkomplexnější kontrolní postup, jenž má správce daně k dispozici a která může relativně citelně daňový subjekt omezit. Je proto i sama o sobě důvodem k přerušení lhůty pro stanovení daně, a proto u ní není dána vazba na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Daňový řád považuje daňovou kontrolu za samostatný základ pro doměření daně a výslovně rozlišuje mezi doměření daně na základě daňového přiznání a na základě daňové kontroly (srov. § 143 odst. 1 a 3 a § 251 odst. 4 daňového řádu). Až tedy zahájení daňové kontroly je úkonem, který může mít na běh lhůty vliv. I z tohoto důvodu judikatura došla k závěru, že výzva, po níž následuje daňová kontrola, nemá účinky prodloužení lhůty. Shodně s tímto názorem se vyjadřuje i odborná literatura (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 539 s.).
29. Odkazuje-li žalovaný na rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43, je nutno uvést, že toto rozhodnutí vychází z jiných skutkových okolností. V tomto případě totiž daňový subjekt skutečně dodatečné daňové přiznání podal. Stejně tak toto rozhodnutí popisuje vztah výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. NSS v tomto rozhodnutí pouze konstatoval, že při dodatečném daňovém tvrzení podaném na základě výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu není vyloučeno využití postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, přičemž v případě zahájení postupu k odstranění pochybností je kontinuita a vazba s touto výzvou zachována. Případné doměření daně bude v takovém případě s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání v příčinné souvislosti, v důsledku čehož k prodloužení lhůty dojde. To však nelze vztahovat na daňovou kontrolu. Jak soud uvedl již výše, na rozdíl od postupu k odstranění pochybností, jenž na dodatečné daňové přiznání navazuje a souvisí s ním, je daňová kontrola institut zcela nezávislý, o čemž mj. svědčí skutečnost, že je sama o sobě důvodem k přerušení lhůty k doměření daně; není u ní dána vazba na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. K prodloužení lhůty k doměření daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu podle žalovaným citované judikatury tak může dojít pouze za předpokladu, že správce daně zahájí postup k odstranění pochybností. Nyní posuzovaný případ se však v tomto ohledu zásadně liší, a proto námitky žalovaného nelze přijmout.
30. U totožných případů (daňový subjekt rovněž sdělil, že neshledal důvod poslední známou daň měnit) výše uvedené závěry opětovně potvrdil NSS. Lhůta k doměření daně uplynula a následné dokazování v daňové kontrole nezakládá příčinnou souvislost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne

5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019 – 29, a ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020 - 32). Opačný výklad by nutně vedl k zásahu do legitimního očekávání daňového subjektu.

31. Lze tedy shrnout, že v tomto případě byla daňová kontrola zahájena a je prováděna po uplynutí lhůty k doměření daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu, a je proto vedena nezákonně (podmínka č. 3 výše). Nebylo tak ani potřeba přezkoumávat, zda výzvy správce daně byly řádně odůvodněny.
32. K námitkám, v rámci nichž žalovaný poukazoval na to, že daň nemohl vyměřit jiným způsobem, soud naznačil správný postup již výše. Poté, co žalobkyně na výzvy správce daně reagovala kvalifikovaným nesouhlasem, bylo možné použít i postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Pokud by daň byl doměřena daň na základě tohoto postupu, byly by účinky výzvy zachovány. Žalovaný v této souvislosti správně poukazoval na judikaturu NSS uvádějící, že jestliže v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje toto návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43). Tento závěr lze však výhradně aplikovat na postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Daňovou kontrolu naopak může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně. Na základě výše uvedeného se tak může jevit jako vhodnější pro správce daně zahajovat postup k odstranění pochybností, jelikož tím udrží možnost výzvou lhůtu prodloužit. Je však nutno pamatovat, že takto se lhůta prodlouží pouze o jeden rok, kdežto daňová kontrola lhůtu přerušuje zcela, v důsledku čehož počíná běžet lhůta nová.
33. Pokud žalovaný disponoval natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, byl povinen vyzvat daňový subjekt podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení a nemohl rovnou přistoupit k zahájení daňové kontroly. 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 (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, bod 60). Z podkladů ze správního spisu však nevyplývá, že by takové podmínky byly v nyní posuzované věci naplněny a žalovaný je ani netvrdí. Proto platí, že správce daně neměl jinou možnost než přistoupit k vydání výzev podle § 145 odst. 2 daňového řádu, které jsou však pouze operativním nástrojem a lhůta v nich stanovená je obvykle stanovována v rádech dnů. Pakliže je ovšem výzva k podání dodatečného daňového tvrzení vydána až na samém sklonku prekluzivní lhůty ke stanovení daně, skutečnost, že již nezbývá časový prostor k zahájení daňové kontroly, je nutné připsat k tíži správce daně. Problematika lhůty pro stanovení daně tak nutí správce daně přemýšlet o svých krocích a nenechávat výzvy či zahajování daňových kontrol až na poslední dny lhůty. To je nezbytné z toho důvodu, aby do něčeho tak zásadního jako je lhůta pro stanovení daně, bylo vstupováno jen v nezbytně nutných případech (opětovně lze v této souvislosti odkázat na rozsudky NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019 – 29 a

č. j. 1 Afs 66/2020 - 32). Soud přitom neshledal důvodu odchylovat se od závěrů ustálené judikatury NSS k této problematice.

Závěr a náklady řízení

34. S ohledem na vše výše uvedené je namístě uzavřít, že byly splněny všechny podmínky (viz bod 17 tohoto rozsudku) k tomu, aby zásahová žaloba mohla být shledána důvodnou. Soud tak na základě § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že zásah žalovaného spočívající v zahájení a provádění daňové kontroly k DPH za zdaňovací období leden a únor 2016, je nezákonný. Vzhledem k tomu, že nezákonný zásah trvá, rozhodl soud též o tom, že žalovanému se zakazuje pokračovat v daňové kontrole, a to od právní moci tohoto rozsudku.
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení plně procesně úspěšná, náleží jí proto náhrada nákladů řízení. Tyto náklady zahrnují zaplacený soudní poplatek a náklady zastoupení žalobkyně, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Zástupce žalobkyně před ukončením zastoupení, jež bylo soudu oznámeno dne 31. 1. 2020, provedl v řízení tři účelné úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby a sepis repliky – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. b) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] po 3 100 Kč; odměna za zastoupení tak činí celkem 9 300 Kč. K této částce byla přičtena částka 900 Kč jako paušální náhrada hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Tato částka byla dále navýšena o zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč a o částku 2 142 Kč představující náhradu za daň z přidané hodnoty, neboť bývalý zástupce žalobkyně je společníkem právnické osoby (A. A. K., s. r. o.) zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie, která je plátcem daně z přidané hodnoty. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 14 342 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 10. září 2020

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu