



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Global Tungsten & Powders spol. s r. o.**
sídlem Zahradní 1442/46, 792 01 Bruntál
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

takto:

- I. Činění úkonů, směřujících k doměření DPH žalobci za zdaňovací období duben až srpen 2013, ode dne 18. 4. 2018 nadále, **bylo** ze strany žalovaného nezákonným zásahem.
- II. Žalovanému **se zakazuje** pokračovat v činění úkonů, směřujících k doměření DPH žalobci za zdaňovací období duben až srpen 2013.
- III. Ve zbytku **se** žaloba **zamítá**.
- IV. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 18 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta se sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou ze dne 25. 10. 2019 domáhal u soudu ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícího v tom, že žalovaný poté, co mu bylo podepsaným soudem zakázáno provádět u žalobce daňovou kontrolu na DPH mimo jiné za zdaňovací období duben 2013 – srpen 2013 (rozsudek č. j. 22 A 151/2017-42 ze dne 23. 4. 2018, aprobovaný rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 229/2018-29 ze dne 16. 8. 2018), počal činit úkony směřující k doměření daně za uvedená období, počínaje výzvami k podání dodatečných daňových tvrzení, ačkoli již tehdy uplynula prekluzivní lhůta pro doměření daně, a tudíž žalovaný není oprávněn již vyměřenou daňovou povinnost jakkoli upravovat. Žalobce proto žádal, aby určil, že vedení tohoto „doměřovacího“ řízení je nezákonným zásahem, a zároveň uložil žalovanému v něm nepokračovat.
2. Žalobce v žalobě uvedl, že poté, co žalovaný vydal výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení, žalobce mu sdělil, že považuje svá dřívější daňová tvrzení za správná a úplná a vznesl námitku prekluze. Žalovaný však – aniž zahájil jakýkoli postup (např. daňovou kontrolu) – začal prověřovat daňové povinnosti žalobce za uvedená období, kdy mj. vyzýval třetí osoby k poskytnutí informací, prováděl místní šetření a za účasti žalobce nařídil výslech celkem šesti svědků. Žalobce se proti uvedenému postupu žalovaného bránil stížností, kterou žalovaný posoudil jako bezdůvodnou, o čemž žalobce vyrozuměl dne 18. 9. 2019. Žalobce následně podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.
3. Žalobce k přípustnosti zásahové žaloby poukázal na ustálenou judikaturu k daňové kontrole, kdy uvedl, že probíhající „doměřovací“ řízení je jí obdobné. Není proto třeba čekat na to, až budou vydána nějaká rozhodnutí, rovněž proti postupům žalovaného nemá jiný prostředek ochrany a zásah je svou povahou trvající.

4. Napadené „doměřovací“ řízení je dle žalobce nezákonné proto, že již uplynula zákonná prekluzivní lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Tříletá prekluzivní lhůta ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím uplynula již v roce 2016, neboť v mezidobí nenastala dle názoru žalobce žádná skutečnost, která by tuto lhůtu prodlužovala, stavěla či přerušovala. Žalovaný sice dne 17. 5. 2016 zahájil ve vztahu k těmto obdobím daňovou kontrolu, tato však byla prohlášena podepsaným soudem za nezákonnou, proto nemohla mít účinek na běh prekluzivní lhůty. Žalobce argumentoval, že zahájení daňové kontroly není správním aktem, takže se u ní nepresumuje správnost; zákon také u postupu správce daně nerozlišuje nezákonnost a nicotnost. Jestliže nezákonnost daňové kontroly nepůsobí automaticky nezákonnost následného rozhodnutí, je tomu tak proto, že rozhodnutí je nadáno presumpcí správnosti. Nezákonnému procesnímu úkonu správce daně však nelze přiznat účinek ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty. Žalobce se dovolával rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. j. 9 Afs 89/2012-40 z dne 6. 6. 2013, kde soud nepřiznal účinek přerušení prekluzivní lhůty daňové kontrole, která byla shledána nezákonnou proto, že byla zaměřena na prověřování totožných skutečností jako kontrola dřívější, aniž by zde byly nějaké nové skutečnosti, které by odůvodňovaly oprávnění znovu daňovou povinnost za uvedené období prověřit.
5. Žalobce dále namítl, že žalovaný nerespektuje judikatorní závěry, týkající se smyslu prekluzivních lhůt, a porušuje svým postupem zásadu hospodárnosti a šetření práv daňových subjektů (§ 5 a § 7 d. ř.), kdy žalobce nezákonně nutí k hájení jeho práv.
6. Žalobce dále poukázal na to, že žalovaný sice oficiálně nezahájil daňovou kontrolu, ale uchyluje se k prověřování týchž skutečností, jako v předešlé kontrole. Pro opakování daňové kontroly jsou však nastaveny striktní podmínky (srov. zejména rozsudky NSS č. j. 8 Afs 28/2005-66 ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 223/2004-89 ze dne 15. 9. 2005 a č. j. 2 Afs 31/2005-57 ze dne 24. 1. 2006). Žalovaný se ovšem nemůže vyhnout těmto striktním podmínkám tím, že bude ve stejném rozsahu, jako při daňové kontrole, prověřovat mimo tuto kontrolu; jednotlivé postupy při správě daní nejsou zaměnitelné (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 215/2014-40 ze dne 19. 3. 2015). Způsob prověřování, jaký činí žalovaný v případě žalobce, dosahuje intenzity daňové kontroly. Žalovaný v podstatě tím, že pokračuje v daňové kontrole, nerespektuje příkaz daný mu podepsaným soudem v předcházejícím rozsudku.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 8. 1. 2020 zrekapituloval průběh jím činěných úkonů. Ke sporné otázce, zda dřívější zahájení daňové kontroly bylo způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty, uvedl, že prohlášení nezákonnosti určitého jednání neznamená jeho zrušení. Ostatně dřívější právní úprava dle § 87 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vůbec neumožňovala deklaraci nezákonného zásahu; i nyní soud v případě shledání důvodnosti zásahové žaloby zakazuje správnímu orgánu v zásahu pokračovat – to znamená, že soudní prohlášení určitého zásahu za nezákonný jeho účinky neovlivňuje, ale musí být napraveny jednáním správního orgánu. Pro úplnost žalovaný odkázal na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 239/2017-29 ze dne 7. 2. 2018, že prekluzivní lhůta se prodlužuje i rozhodnutím, které je soudem následně zrušeno pro nezákonnost. Nezákonnost daňové kontroly spočívala jen v nedodržení priority výzvy dle § 145 odst. 2 d. ř. Pokud se týče námitky nepřípustnosti opakování daňové kontroly, resp.

jejího obcházení prováděním kontrolního postupu mimo tuto kontrolu, poukázal na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 394/2018-33 ze dne 20. 6. 2019, kde mj. Soud uvedl, že vydáním výzvy podle § 145 odst. 2 d. ř. Je zahájeno doměřovací řízení, přičemž správce daně může stanovit daň dokazováním nejen v rámci daňové kontroly, ale i mimo ni. Pokud se týče nepřipustnosti daňové kontroly dle § 85 odst. 5 d. ř., pak má zato, že kontrolované skutečnosti, o nichž hovoří toto ustanovení, jsou ty skutečnosti, které byly podrobeny daňové kontrole v celém jejím průběhu, a nikoli pouze určitým fázím daňové kontroly. Pokud správce daně nemohl daňovou kontrolu dokončit, protože mu to soud zakázal, byly skutečnosti podrobeny pouze určitým fázím daňové kontroly, a nelze proto o nich prohlásit, že byly „kontrolovány“.

8. Žalobce v replice ze 4. 2. 2020 uvedl, že akceptace právního názoru žalovaného ohledně účinků nezákonných daňových kontrol by vedla k tomu, že by se zahajování daňových kontrol stalo stát nekontrolovatelným nástrojem pro prodlužování prekluzivních lhůt. Ve vztahu k analogii se správními akty poznamenal, že správní akt může být zrušen nejen proto, že neměl být nikdy vydán, ale i pro napravitelné vady. V projednávané věci však předmětná daňová kontrola nikdy neměla být zahájena. K běhu prekluzivní lhůty žalobce nově uvedl, že i kdyby na základě sporné daňové kontroly došlo k běhu nové prekluzivní lhůty, tato by běžela od 17. 5. 2016 do 17. 5. 2019. Žalovaný sice dne 3. 4. 2019 doručil žalobci výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, tyto výzvy však nemohou mít na běh prekluzivní lhůty vliv, neboť na jejich základě nedošlo k doměření daně. Poukázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 61 A 10/2019-32 ze dne 17. 12. 2019 v obdobné věci, kde soud vyslovil, že pokud daňový subjekt reagoval na výzvu sdělením, že pro podání dodatečného daňového tvrzení není důvod, pak výzva sama o sobě k doměření daně nevedla. Žalobce dále k možnosti pokračovat v nedokončené daňové kontrole uvedl, že nedokončení bylo způsobeno vlastním procesním pochybením žalovaného, nelze tedy hovořit, že by mu možnost řádného provedení daňové kontroly byla upřena. Navíc ona nezákonná daňová kontrola dospěla až do fáze sepsání výsledků kontrolního zjištění. Je tak zcela lichá námitka žalovaného, že neměl možnost komplexně prověřit všechny skutečnosti. Jestliže žalovaný sepsal výsledky kontrolních zjištění, pak sám označil prověřování za dokončené. Navíc z úkonů žalovaného je zřejmé, že mění právní kvalifikaci, kterou vyjádřil v dřívější daňové kontrole (namísto zpochybňování režimu zdanění je zpochybňován dodavatel plnění), a shromažďuje důkazy k podpoře svých zcela nových závěrů.
9. Podáním ze dne 3. 3. 2020 žalobce doplnil žalobu, kdy uvedl, že téhož dne obdržel úřední záznam (§ 63 d. ř.) ve věci seznámení s výsledkem kontrolních zjištění v rámci doměřovacího řízení. Tento 55stránkový dokument odpovídá svou povahou ukončení daňové kontroly. Lhůtu k vyjádření v délce pouhých 8 dnů odmítl žalobci prodloužit o více než zákonné minimum (8 dnů). Žalovaný tak fakticky provádí daňovou kontrolu, ačkoli to popírá. Zcela účelově nepřistoupil k formálnímu zahájení daňové kontroly, aby se vyhnul omezením, která v tomto směru vytyčuje daňový řád a judikatura NSS. Žalobce se dovolává rozsudku č. j. 1 Afs 300/2017-26 ze dne 16. 8. 2018, kde soud vyslovil, že pokud správce daně nestanoví daň podle pomůcek, má provést dokazování v rámci daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností. Lhůta poskytnutí k vyjádření je s ohledem na délku Výsledku kontrolního zjištění zcela nepřiměřená. Žalobce shrnul, že žalovaný nerespektuje prekluzivní lhůty pro

stanovení daně, vede nesystematicky prověřování, přičemž mění účelově své prvotně vyjádřené pochybnosti, což vede k provádění enormního množství důkazů, opakovaně předvolává svědky a nesnaží se je předvést, pokud se nedostaví, není ochoten prodloužit jakoukoli lhůtu nad rámec zákonného minima; snaží se doměřit daň za každou cenu a jeho postup je šikanózní.

10. Krajský soud posoudil namítaný nezákonný zásah na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.) a shledal žalobu důvodnou.
11. Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením 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.
12. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.
13. Podle § 85 s. ř. s. žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
14. Pokud se týče přípustnosti, včasnosti a vyčerpání jiných prostředků k nápravě, o tom nebylo mezi stranami sporu a soud pro stručnost odkazuje na to, co ohledně těchto skutečností uvedl žalobce v žalobě, jak je popsáno výše.
15. Pokud se týče skutkových zjištění ohledně průběhu namítaného zásahu, rovněž ohledně nich není mezi stranami sporu. Spor je pouze o to, je-li nesporný skutkový stav zásahem zákonným či nezákonným. Soud proto stručně rekapituluje, že žalovaný prováděl u žalobce od 17. 5. 2016 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období duben až srpen 2013 a prosinec 2013 až leden 2014. Rozsudkem podepsaného soudu č. j. 22 A 151/2017-42 ze dne 23. 4. 2018 bylo vedení této daňové kontroly pro nedodržení priority postupu dle § 145 odst. 2 d. ř. prohlášeno za nezákonné a žalovanému bylo zakázáno v této daňové kontrole pokračovat. Dne 17. 9. 2018 žalovaný žalobci sdělil, že v daňové kontrole nepokračuje. Následně pěti výzvami ze dne 3. 4. 2019 vyzval žalobce k podání dodatečných daňových tvrzení k DPH za zdaňovací období duben až srpen 2013. Žalobce dne 18. 4. 2019 učinil podání, v němž setrval na svých tvrzeních uvedených v předchozích daňových tvrzeních. Následně žalovaný pokračoval dle svých slov v „doměřovací“ řízení, kdy dožádal výsledky dvou svědků, zaslal výzvy k poskytnutí informací žalobci a čtyřem dalším subjektům, provedl místní šetření, nařídil výsledky čtyř svědků. Dne 3. 2. 2020 obdržel žalobce od žalovaného úřední záznam č. j. 350839/20/3205-60561-809404 „ve věci seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolních zjištění v rámci vedeného doměřovacího řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 až srpen 2013“.
16. Podle § 148 odst. 1 d. ř. daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
17. Podle § 148 odst. 2 písm. a) d. ř. 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.

18. Podle § 148 odst. 3 d. ř., byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
19. Žalobce namítal, že k prekluzi práva stanovit daň za předmětná zdaňovací období došlo již roku 2016, neboť zahájení daňové kontroly dne 17. 5. 2016, které bylo následně soudem prohlášeno za nezákonné, nemohlo mít na běh této lhůty vliv. S tímto právním názorem se soud neztotožňuje. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 239/2017-29 ze dne 7. 2. 2018, publ. pod č. 3703/2018 Sb. r. NSS, který uváděl ve svůj prospěch žalovaný, zruší-li soud takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Pochopitelně je stranám i soudu zřejmé, že uvedený rozsudek se týká rozhodnutí správního orgánu, nikoli úkonu, jakým je zahájení daňové kontroly. Žalobce z toho vyvozoval, že každý úkon, prohlášený za nezákonný, není způsobilý mít vliv na běh prekluzivní lhůty, neboť jeho prohlášení za nezákonné se podobá deklaraci nicotnosti v případě správních rozhodnutí. Naopak žalovaný dovozoval, že každý úkon, byť prohlášený za nezákonný, je způsobilý ovlivnit běh prekluzivní lhůty, neboť s deklarací nezákonnosti může být spojen toliko příkaz soudu správnímu orgánu, aby nezákonného zásahu zanechal a obnovil stav před zásahem. Podepsaný soud se neztotožňuje ani s jedním z těchto názorů, nýbrž má zato, že je třeba postupovat „střední cestou“ a opírat se *mutatis mutandis* o závěry výše uvedeného rozsudku č. j. 2 Afs 239/2017-29, neboť rozdíly mezi rozhodnutími a jinými úkony správního orgánu nejsou pro potřeby posouzení vlivu na běh prekluzivní lhůty zásadní. Tak jako účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane, tak i zahájení daňové kontroly. Tak jako v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně, tak i v případě deklarace nezákonnosti zahájení daňové kontroly. Otázka presumpce správnosti správního aktu je v této argumentační linii nerozhodná a v rozsudku č. j. 2 Afs 239/2017-29 jí NSS ve svých závěrech nezmiňuje. Na druhou stranu však nelze souhlasit ani se žalovaným, neboť analogicky k závěrům v citované věci č. j. 2 Afs 239/2017-29 vliv na běh prekluzivní lhůty by nemělo takové zahájení daňové kontroly, které by bylo čistě formální, účelově učiněné čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Taktéž by vliv nemělo zahájení daňové kontroly zatížené takovými vadami, které by byly obdobné důvodům nicotnosti správního rozhodnutí (např. absolutní nedostatek věcné příslušnosti, kdy by kupříkladu daňovou kontrolu zahájil matriční úřad). Dovolával-li se žalobce rozsudku NSS č. j. 9 Afs 89/2012-40 ze dne 6. 6. 2013, kde byla nezákonně zahájená daňová kontrola označena za nezpůsobilou přerušit dosavadní běh prekluzivní lhůty, má podepsaný soud zato, že tento názor je překonán novější judikaturou vázanou již na nový procesní předpis (d. ř. namísto zákona o správě daní a poplatků). V projednávané věci tedy soud dospěl k závěru, že v důsledku zahájení daňové kontroly počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta do 17. 5. 2019. V této

lhůtě učiněné výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení ze dne 3. 4. 2019 tak nebyly nezákonnými zásahy do veřejných subjektivních práv žalobce. Jich se týká částečně zamítavý výrok (výrok č. III.) tohoto rozsudku.

20. Žalobce alternativně namítal, že k prekluzi práva stanovit daň došlo 17. 5. 2019, kdy uplynula prekluzivní lhůta započatá dnem zahájení nezákonné daňové kontroly. Výzvy ze dne 3. 4. 2019 nemohly tuto lhůtu prodloužit, neboť na jejich základě nedošlo k doměření daně. Dle žalobce – který se opírá o závěry citovaného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 61 A 10/2019-32 – postačí k tomu, aby výzvy neměly vliv na běh prekluzivní lhůty, jestliže jim daňový subjekt nevyhoví. K tomu podepsaný soud uvádí, že uvedený rozsudek je v současnosti napaden kasační stížností (řízení vedeno pod sp. zn. 5 Afs 16/2020) a navíc jeho závěry nekorelují se závěry dříve vyslovenými NSS. Příčinnou souvislost mezi oznámením výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a doměření daně totiž NSS interpretuje širěji. V citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 300/2017-26 vyslovil, že tato příčinná souvislost může být zachována, následuje-li po řádné výzvě proces dokazování v intencích důvodů uvedené výzvy. V projednávané věci se tedy podepsaný soud zabýval tím, zda to, co následovalo po sdělení žalobce, že výzvám nevyhoví, bylo způsobilé zachovat příčinnou souvislost mezi výzvami a případným budoucím doměření DPH. Pro zachování příčinné souvislosti je předně třeba, aby výzva obsahovala dostatečné vylíčení důvodů pro její vydání (což se v projednávané věci stalo). Dále je nezbytné, aby další kroky, vedoucí k doměření daně, následovaly bez zbytečných prodlev (například v rozsudku č. j. 2 Afs 1/2015-49 ze dne 30. 4. 2015 NSS neakceptoval devítiměsíční prodlevu mezi sdělením žalobce, že výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení nevyhoví, a zahájením následné daňové kontroly). V projednávané věci počal žalovaný činit další kroky směřující k doměření bez zbytečných prodlev (výzva k poskytnutí informací cizinecké policii je z května, první dožádání o výsledch a místní šetření z července 2019). Dále však je potřeba pro zachování příčinné souvislosti, aby úkony, které po výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení následují, spadaly do některého ze zákonem předvídaných postupů. Jak uvedl NSS v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 300/2017-26: *„V průběhu celého správního i soudního řízení správní orgány hovoří toliko o dokazování. Výslovně popírají, že by v nyní projednávané věci použily k doměření daně pomůcky a současně dle spisového materiálu nedošlo ani k žádnému z dalších zákonem předvídaných postupů, jako je zahájení daňové kontroly za předmětné zdaňovací období nebo postup k odstranění pochybností. Právě v rámci těchto řízení by přitom bylo možno dokazování provést. Z obsahu spisového materiálu ovšem kasačnímu soudu vůbec není zřejmé, v jakém řízení správce daně dokazování provedl.“* Je tedy zřejmé, že pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení, nabízí se správci daně tři možnosti: 1) stanovení daně dle pomůcek, 2) zahájení daňové kontroly, 3) zahájení postupu k odstranění pochybností. Pokud se žalovaný dovolával rozsudku NSS č. j. 9 Afs 394/2018-33 ze dne 20. 06. 2019, který nad rámec citovaného judikátu připouští i stanovení daně dokazováním bez vazby na daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností, pak tyto závěry nelze vykládat tak, že připouští naprostou libovůli správce daně co do postupů, které zvolí. V projednávané věci správce daně zcela zjevně obchází ustanovení o opakované daňové kontrole, nejedná se jen o nějaké dílčí doplnění skutkových zjištění, ale o provádění úkonů odpovídajících daňové kontrole, která by však nesplňovala požadavky na opakovanou daňovou kontrolu. Dle § 85 odst. 5 d. ř. daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a)

správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu. Žalovaný však splnění těchto podmínek netvrdí, naopak předestírá zjevně defektní argumentaci, že „kontrolované skutečnosti“ jsou takové, které byly předmětem daňové kontroly, jež proběhla všemi fázemi. To však z textu zákona nikterak nelze dovodit. Pro určení, kdy se bude jednat o opakovanou daňovou kontrolu, je rozhodný předmět a rozsah daňové kontroly. To jsou ovšem skutečnosti, které musí být stanoveny hned při zahájení daňové kontroly; je proto lhostejné, jaký je následný průběh této kontroly, případně ve které fázi se kontrola zastaví. Pokud si správce daně v projednávané věci nezákonným postupem zavinil předčasné ukončení daňové kontroly, nemění to nic na tom, že cokoli bylo v jejím rámci kontrolováno, je skutečností, která musí být při případné opakované kontrole hodnocena ve světle podmínek § 85 odst. 5 d. ř. Protože žalovaný činil po vyjádření žalobce, že nebude podávat dodatečné daňové tvrzení, úkony, které jsou mimo postupy předvídané příslušným procesním předpisem a které materiálně odporují § 85 odst. 5 d. ř., není zde návaznost na výzvy z 3. 4. 2019. Tyto výzvy tak nemohou vést k doměření daně, neboť úkony, které po nich následovaly, nepředstavují právně přijatelný způsob navázání na uvedené výzvy. S ohledem na dobu, která uplynula od výzev, již na ně není možné navázat řádným postupem, neboť by nebyla dodržena časová souvislost mezi výzvami a případným budoucím doměřením daně. Soud proto uzavírá, že právo správce daně stanovit daň prekludovalo 17. 5. 2019. Z výše uvedených důvodů soud deklaroval, že všechny úkony směřující k doměření daně poté, co žalobce odmítl podat dodatečné daňové tvrzení, byly nezákonným zásahem, a protože stanovit daň již pro uplynutí prekluzivní lhůty nelze, jakékoli úkony směřující k doměření daně za předmětná zdaňovací období zakázal (výroky I. a II. tohoto rozsudku).

21. O náhradě nákladů rozhodl soud dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 142 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) tak, že žalobci přiznal plnou náhradu nákladů řízení, neboť měl neúspěch v poměrně nepatrné části.
22. Náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč, odměna zástupce za čtyři úkony právní služby – a to převzetí věci, sepsí žaloby, sepsí repliky a sepsí doplnění žaloby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „AT“) částku 3 100 Kč a čtyři režijní paušály po 300 Kč. Jelikož je právní zástupce plátcem DPH, je jeho odměna navýšena o částku 2 856 Kč, která odpovídá 21% DPH. Celková výše náhrady nákladů řízení tedy činí 18 456 Kč.
23. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 7. dubna 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu