



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **SANTAL, spol. s r.o.**
se sídlem Jiráskova 738, 379 01 Třeboň
zastoupená advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčkem, LL.M.
se sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**
se sídlem Mánesova 1803/3a, 371 87 České Budějovice

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

takto:

- I. **Určuje se**, že zásah žalovaného spočívající v nezákonném zahájení a vedení daňové kontroly u žalobkyně na dani z příjmu fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období kalendářní rok 2015, **byl nezákonný**.
- II. Žalovanému **se zakazuje** dále vést u žalobkyně nezákonně zahájenou a prováděnou daňovou kontrolu zahájenou protokolem ze dne 29. 5. 2019 č. j. 1529044/19/2205-60562-304431 na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období kalendářního roku 2015.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **10 228 Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci, obsah žaloby

1. Dne 23. 2. 2016 podala žalobkyně řádné vyúčtování daně z příjmu fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období kalendářního roku 2015 (dále jen „předmětné období“).
2. Dne 8. 3. 2019 vydal žalovaný výzvu č.j. 478106/19/2205-50523-306365, k podání dodatečného daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob za předmětné období, a to z důvodu údajného zneužití práva v souvislosti s vydáním dluhopisů a následnou výplatou úroků z těchto dluhopisů.
3. Dne 13. 3. 2019 byla žalovanému doručena žádost žalobkyně o prodloužení lhůty stanovené ve výzvě.
4. Žalobkyně na výzvu žalovaného odpověděla dne 15. 4. 2019 tak, že s výzvou nesouhlasí.
5. Dne 2. 5. 2019 a dne 19. 5. 2019 žalovaný telefonicky kontaktoval žalobkyni za účelem sjednání termínu zahájení daňové kontroly daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2015, o čemž vyhotovil dne 23. 5. 2019 úřední záznam.
6. Žalovaný v návaznosti na odpověď žalobkyně dne 29. 5. 2019 zahájil v sídle žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2015.
7. Žalobkyně v žalobě proti postupu předně namítala, že daňová kontrola byla zahájena v okamžiku, kdy již lhůta pro stanovení daně z příjmu právnických osob za období kalendářního roku 2015 prekludovala. Jakýkoli postup žalovaného tak byl zcela nadbytečný a nezákonný. Žalobkyně právě v zahájení a vedení daňové kontroly za období kalendářního roku 2015 spatřovala nezákonný zásah.
8. Dle žalobkyně nelze pochybovat o tom, že vedení daňové kontroly představuje zásah do jejích práv, neboť ji zatěžuje jednak tím, že daňová kontrola má pro žalobkyni za následek zvýšení finančních nákladů, neboť je povinna poskytovat žalovanému součinnost. Dále je z důvodu obezřetnosti nucena vynakládat nemalé finanční prostředky na právní zastoupení a daňové poradenství v souvislosti se zahájením a vedením daňové kontroly. Zároveň představuje zásah do každodenní podnikatelské činnosti žalobkyně, neboť její zaměstnanci se při poskytování součinnosti žalovanému při provádění daňové kontroly nemohou věnovat svým běžným pracovním úkonům. Provádění daňové kontroly zároveň narušuje právní jistotu žalobkyně jakožto daňového subjektu ohledně jejích daňových povinností.
9. Lhůta pro stanovení daně z příjmu fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby za předmětné zdaňovací období dle § 148 odst. 1 daňového řádu začala běžet dne 1. 4. 2016, neboť ve smyslu § 148 odst. 1 a věty první § 137 odst. 2 daňového řádu činí lhůta 3 měsíce po uplynutí kalendářního roku. Prekluzivní lhůta tak uplynula ke dni 1. 4. 2019, přičemž daňová kontrola byla zahájena až dne 29. 5. 2019.
10. Žalobkyně zdůraznila, že na běh této lhůty neměla vliv ani doručená výzva k podání dodatečného daňového přiznání, neboť výzva dle § 148 odst. 2 je způsobilá lhůtu 3 let o 1

rok prodloužit pouze tehdy, pokud tato vedla k doměření daně. V souvislosti s tímto odkázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č.j. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS.

11. Žalobkyně navrhla označení zásahu žalovaného spočívajícího v zahájení a vedení daňové kontroly na dani z příjmu fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období kalendářního roku 2015 za nezákonný. V případě, že by v době rozhodování krajského soudu daňová kontrola stále probíhala, žalobkyně navrhla zakázat žalovanému pokračování v daňové kontrole.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby.
13. Žalovaný uvedl, že lhůta pro stanovení daně z příjmu právnických osob za předmětné zdaňovací období skutečně započala běžet dne 1. 4. 2016. Pokud by nenastal žádný z úkonů předpokládaných § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu, tak by lhůta skončila ke dni 1. 4. 2019. Rozhodné pro posouzení toho, zda bylo zahájení a vedení daňové kontroly nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s.ř.s., je skutečnost, zda žalovaný daňovou kontrolu zahájil ve lhůtě pro stanovení daně, respektive, zda byla výzva k podání dodatečného daňového přiznání způsobilá dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu lhůtu pro stanovení daně o jeden rok prodloužit.
14. Žalovaný zdůraznil, že jeho konkrétní úkony jednoznačně prokazují příčinnou souvislost mezi výzvou k podání daňového tvrzení a následnými úkony či postupy vedoucími k doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období žalobkyně.
15. Žalovaný následně shrnul dosavadní průběh řízení a jeho zařazení do právního rámce daňového řízení.
16. Dále žalovaný vysvětlil, že v průběhu daňové kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a roku 2014 zjistil skutečnosti nasvědčující tomu, že by žalobkyni měla být doměřena daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2015. Kontrolu za roky 2013 a 2014 žalovaný uzavřel tak, že u žalobkyně došlo ke zneužití práva. Z uvedeného vyplývá dle názoru žalovaného, že disponoval dostatkem důkazů nasvědčujících tomu, že by žalobkyni měla být doměřena výše uvedená daň za předmětné zdaňovací období, v důsledku čehož vydal dne 21. 3. 2019 výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. V souvislosti s tím odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 5566/2017 Sb. NSS.
17. Žalovaný k možnostem doměření daně odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č.j. 6 Afs 323/2018-38 a ze dne 6. 8. 2015 č.j. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS, z jejichž závěrů dovodil, že za dané procesní situace nemohl přistoupit k doměření daně bez zahájení daňové kontroly.
18. Žalovaný namítl, že žalobkyni citovaný rozsudek č.j. 2 Afs 1/2015-49 není v nyní posuzovaném případě přílehlavý, neboť řešil jinou procesní situaci. Správce daně byl totiž v tehdy posuzované věci po vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu zcela pasivní a daňovou kontrolu zahájil až po 8 měsících.
19. Žalovaný dále upozornil na rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č.j. 1 Afs 300/2017-26, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval možnostmi prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 písm. a)

daňového řádu a konstatoval, že správce daně nemůže lhůtu prodlužovat libovolně, ale pouze na základě kumulativního splnění dvou podmínek, to je v daném případě vydání výzvy v předmětném časovém úseku a naplnění příčinné souvislosti mezi výzvou a následným doměřením daně.

20. Žalovaný zdůraznil, že daňová kontrola není řízením, nýbrž postupem, kterým může být (jakožto prvním úkonem ve věci) řízení zahájeno, či je prováděn úkon již v probíhajícím řízení. Dle žalovaného je nepochybné, že v nyní posuzované věci bylo doměřovací řízení zahájeno oznámením výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Bezprostředně po této výzvě byla zahájena daňová kontrola, prováděná za účelem prověření správnosti poslední známé daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2015.
21. Závěrem žalovaný uvedl, že ze spisu jednoznačně vyplývá, že jednotlivé úkony správce daně bezprostředně navazovaly na předmětnou výzvu, vycházely ze skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly za roky 2013 a 2014 a následovaly za sebou v rychlém časovém sledu. Je zde dána jasná příčinná souvislost mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a budoucím doměřením daně, byť za současného zahájení daňové kontroly.

III. Právní názor soudu

22. Krajský soud v Českých Budějovicích se dále zabýval žalobou podle § 82 a násl. s.ř.s., dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl bez nařízeného jednání postupem podle § 51 s.ř.s.
23. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu vymezuje § 82 s.ř.s., z něhož vyplývá, že ten, „*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*“.
24. Při posuzování důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu lze vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č.j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS, které deklaruje, že ochrana „*podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně, tedy zároveň – splněny podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) 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 zasaženo (5. podmínka), přičemž ‘zásah’ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brozit opakovaní ‘zásahu’ (6. podmínka). Nemí-li být jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.*“ S účinností novely soudního řádu správního č. 303/2011 Sb. a zavedením možnosti správních soudů rozhodovat také o již skončeném zásahu tzv. akademickým výrokem se 6. podmínka stala obsoletní.
25. Rozhodující otázkou v nyní posuzovaném případě je, zda žalovaný nezákonně zasáhl do práv žalobkyně zahájením a prováděním daňové kontroly.
26. Dle konstantní judikatury představuje nezákonné zahájení a provádění daňové kontroly nezákonný zásah správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS,

či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č.j. 9 Afs 279/2014-29, č. 3199/2015 Sb. NSS). Jedním z případů nezákonné daňové kontroly je i kontrola prováděná v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně.

27. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu „[d]aň 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.“ Skutečnost, kdy počala lhůta běžet, a kdy měla uplynout za situaci, kdy by nedošlo k výzvě ze strany žalovaného, není mezi stranami sporná.
28. Dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu rovněž platí, že lhůta pro stanovení daně se 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“.
29. V právní větě ke shora citovanému rozsudku č.j. 2 Afs 1/2015-49 pak Nejvyšší správní soud shrnul, že „[l]hůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se prodlužuje o jeden rok pouze tehdy, pokud výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla skutečně tím úkonem, na základě kterého došlo k doměření daně. Byla-li daň doměřena až na základě následně vedené daňové kontroly, není naplněna hypotéza uvedené právní normy a k prodloužení lhůty k stanovení daně nedochází.“ Obdobně se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil například v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č.j. 1 Afs 32/2015-28, v němž konstatoval, že „[l]hůta pro stanovení daně se dle § 148 odst. 2 písm. a) prodlužuje pouze za splnění podmínky, že výzva vedla k doměření daně. K nutnosti splnění této podmínky, tedy aby výzva skutečně vedla k doměření daně, se Nejvyšší správní soud již vyjádřil v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č.j. 2 Afs 1/2015-49.“
30. V obou těchto věcech se Nejvyšší správní soud zabýval obdobnou situací, kdy správce daně doručil daňovému subjektu výzvu k dodatečnému daňovému přiznání ke konci běhu prekluzivní lhůty. Na tuto výzvu však daňový subjekt reagoval sdělením, že pro podávání dodatečného daňového tvrzení není důvod. Správce daně tak na základě předmětné výzvy daň nedoměřil a až po uplynutí prekluzivní lhůty zahájil daňovou kontrolu. Ani v jednom z těchto rozhodnutí přitom Nejvyšší správní soud nepovažoval za rozhodnou aktivitu či naopak pasivitu správce daně po vydání výzvy dle § 148 odst. 2 daňového řádu. Nejedná se tak o kritérium, které by měl krajský soud při posuzování důvodnosti žaloby posuzovat, jak mylně dovozují žalovaní. Podstatné pro posouzení věci totiž bylo, že tato výzva sama o sobě k doměření daně nevedla; nemohla tak způsobit prodloužení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a daňová kontrola proto byla v obou případech zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty.
31. Z výše uvedeného vyplývá, že pro určení toho, zda byla výzva způsobilá k prodloužení zákonné lhůty tří let k doměření daně, je podstatné, zda tato vedla (bezprostředně) k doměření daně. Argumentace žalovaného nemůže v tomto případě obstát, neboť předmětná výzva sama o sobě k doměření daně nevedla. Žalobkyně na výzvu reagovala vyjádřením svého nesouhlasu a dodatečné daňové přiznání nepodala. K prodloužení prekluzivní lhůty proto nedošlo. Jestliže žalovaný i přes tento fakt k zahájení daňové kontroly přistoupil, lze uzavřít, že tak ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015 učinil po uplynutí prekluzivní lhůty. Jelikož daňová kontrola za toto zdaňovací období nemohla vést k doměření daně, představuje nezákonný zásah ve smyslu shora citované judikatury.

32. Krajský soud přitom nepovažuje za přílehlavý odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 300/2017-26. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že je „*klíčové, zda výzva nebyla toliko formální a zda je dána příčinná souvislost mezi výzvou a doměřením daně žalobkyni. Jen tak lze uzavřít, zda došlo k zákonnému prodloužení prekluzivní lhůty*“. V tehdejších případech pak sice správce daně dostatečně specifikoval důvody, proč se domníval, že bude daň doměřena, a poučil žalobce o následcích nevyhovění výzvě, čímž splnil (z materiálního i formálního hlediska) náležitosti výzvy, nicméně následně nepřistoupil k žádnému ze zákonem předvídaných postupů (zahájení daňové kontroly, doměření pomocí pomůcek či postup k odstranění pochybností). V nyní posuzovaném případě ovšem po oznámení výzvy následovalo zahájení daňové kontroly, přičemž jak sám žalovaný uvedl ve svém vyjádření, teprve v rámci této daňové kontroly bylo nutno prokázat, že se žalobkyně dopustila zneužití práva. Již z tohoto důvodu sama výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu nemohla vést k doměření daně.
33. Nelze taktéž přehlédnout, že v případě, kdy daň z důvodu probíhající daňové kontroly žalobkyni doposud vyměřena nebyla, lze jen stěží v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného předjímat, že k doměření daně skutečně dojde, a to již s ohledem na nutnost provedení dokazování v otázce možného zneužití práva, jak uvedl žalovaný. Krajský soud připomíná, že v řízení o zásahové žalobě vychází v případě trvajícího zásahu ze skutkového a právního stavu ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 věta první s. ř. s.). Taktéž z tohoto důvodu nelze za dané procesní situace dovodit, že výzva žalovaného „*vedla k doměření daně*“, a způsobila tak prodloužení prekluzivní lhůty.
34. Na okraj považuje krajský soud za vhodné poukázat také na skutečnost, že žalovaný vydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu až dne 8. 3. 2019 to je 8 měsíců poté, co s žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období let 2013 a 2014 (zpráva byla projednána a předána žalobkyni dne 11. 7. 2018). Již v té chvíli však muselo být žalovanému zřejmé, že skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly vydání této výzvy odůvodňovaly. Není proto zřejmé proč žalovaný s vydáním výzvy otálel až takřka do uplynutí prekluzivní lhůty na daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2015.

IV. Závěr, náklady řízení

35. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je důvodná. Z toho důvodu rozhodl na základě § 87 odst. 2 s.ř.s., že provedený zásah byl nezákonný a zakázal žalovanému v daňové kontrole na dani z příjmu fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období kalendářního roku 2015 pokračovat.
36. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný, který neměl v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. V případě procesně úspěšné žalobkyně, jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 2 000 Kč odměnou advokáta za zastupování v řízení o žalobě za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby dle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb) a paušální náhradou hotových výdajů 2 x 300 Kč, celkem náklady řízení 6 800 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je plátcem DPH je náhrada hotových výdajů povýšena o sazbu této daně, na částku 8 228 Kč. Celkové náklady žalobkyně činí

10 228 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

České Budějovice 7. ledna 2020

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu