



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **J.F.**
zastoupen daňovým poradcem Punktum, spol. s r. o.
sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava

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

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

- I.** Řízení se co do ochrany proti nezákonnému zásahu **zastavuje.**
- II.** **Určuje se,** že pokračování v daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2013 u žalobce po 4. 3. 2019 bylo nezákonným zásahem.
- III.** Ve zbytku se žaloba **zamítá.**

Shodu s prvopisem potvrzuje

IV. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou ze dne 14. 4. 2019 se žalobce domáhal 1) konstatování, že nastala prekluze zdaňovacích období 2. až 4. čtvrtletí u DPH a daně z příjmů fyzických osob (dále také jen „DPFO“) za zdaňovací období roku 2013 a určení, že pokračování daňových kontrol těchto období a doměřovací řízení na těchto daních je nezákonným zásahem a 2) přikázání žalovanému, aby žalobci do 10 dnů od právní moci rozsudku ukončil daňové kontroly a doměřovací řízení a zákazu provádět jakékoli další úkony u všech zdaňovacích období započatých v roce 2013.
2. Žalobce uvedl, že v rámci provádění daňové kontroly DPFO za zdaňovací období roku 2013 a DPH za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2013 zaslal žalovaný žalobci písemně výsledky kontrolních zjištění k vyjádření. Z textu této písemnosti si žalobce vzpomněl, že veškeré doklady předával žalovanému ještě před protokolárním zahájením daňové kontroly a že kontrola již měla být dávno ukončena, tedy že daňové řízení je vedeno nezákonně po prekluzi. Jakkoli žalovaný uvádí jako mantru, že daňovou kontrolu na DPFO zahájil protokolem ze dne 27. 5. 2016 a DPH protokolem ze dne 29. 6. 2016, jedná se v obou případech o dodatečné formální zahájení daňové kontroly. U daňové kontroly DPH z protokolu o zahájení kontroly vyplývá, že tuto zahájil „v návaznosti na zjištění z kontrolovaných zdaňovacích období roku 2012 a 2013 za DPFO“. Tedy, již před tímto formálním zahájením měl dostatek informací k výzvě podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
3. Ve vztahu k DPFO si žalovaný nejprve telefonicky a emailem ze dne 4. 3. 2016 vyžádal potřebné doklady. Nešlo zde o nějakou náhodu, ale o pokračování daňové kontroly za zdaňovací období roku 2012. Pro počátek běhu prekluzivní lhůty je rozhodující skutečný obsah právního jednání ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu. Není podstatné, kdy byly kontroly zahájeny formálně, ale kdy se doklady skutečně dostaly do dispozice žalovaného a kdy se tedy s nimi mohl seznámit. Pokud žalovaný začal fakticky kontrolovat žalobce dne 4. 3. 2016, je tento den ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu skutečným dnem zahájení daňové kontroly, která měla skončit pravomocným vyměřením daně nejpozději dne 4. 3. 2019, což se nestalo.
4. Nadto podle žalobce úkon zahájení daňové kontroly nemá účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu, protože byl proveden nezákonným způsobem, navíc není jisté, zda byl proveden k tomu oprávněnou osobou. Pokud žalovaný formálně zahajoval daňové kontroly dne 27. 5. 2016 a 29. 6. 2016, měl stejné množství informací a indicií jako má nyní a měl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu; žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Jestliže žalovaný nevyzval žalobce postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu, je celá daňová kontrola a následný postup správce daně nezákonný. Podle žalobce tak nastala prekluze u DPH u posledního zdaňovacího období dne 26. 1. 2017 a u DPFO dne 2. 4. 2017.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Předně konstatoval, že dne 30. 4. 2019 došlo k ukončení předmětných daňových kontrol a dne 7. 5. 2019 k vydání dodatečných

Shodu s prvopisem potvrzuje

platebních výměrů. Žalovaný nesouhlasí s argumentací žalobce, že k zahájení daňových kontrol nedošlo u daně z příjmů až dne 27. 5. 2016 a DPH dne 29. 6. 2016. 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. Správce daně tedy musí dát daňovému subjektu najevo, že zahajuje provádění daňové kontroly a jaký je její rozsah a předmět, přičemž toto splní pořízením protokolu o zahájení daňové kontroly. Požadavek na sepsání protokolu není pouhou formalitou, od které by bylo možno odhlédnout, protože ze zahájení daňové kontroly plynou pro správce daně i daňový subjekt práva a povinnosti ve smyslu § 86 daňového řádu. Žalovaný se neztotožňuje ani s tím, že v době sepsání protokolů o zahájení daňových kontrol měl k dispozici zjištění, z nichž bylo možno důvodně předpokládat doměření daní a že měl vydat výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Předpoklad důvodného doměření daně nelze ztotožňovat s pochybnostmi o správnosti poslední stanovené daně. Nezákonnost zahájení daňové kontroly sama o sobě nevylučuje nastoupení účinku § 148 odst. 3 daňového řádu.

Zjištění z obsahu správních spisů

6. Ze správních spisů soud zjistil, že dne 4. 3. 2016 kontaktoval správce daně nejprve telefonicky žalobce s požadavkem, aby k osobní schůzce dohodnuté na pondělí 7. 3. 2016 doložil faktury vydané a dodací listy za první kvartál roku 2013. Téhož dne vyzval správce daně žalobce emailem k zaslání peněžního deníku v elektronické podobě za rok 2013 a dále faktury vydané spolu s dodacími listy za první kvartál roku 2013. Požadované dokumenty byly v elektronické podobě správci daně téhož dne zaslány. Dne 7. 3. 2016 proběhlo u správce daně ústní jednání ve věci probíhající daňové kontroly DPFO za rok 2012, u kterého žalobce předložil faktury vydané a dodací listy za první kvartál roku 2013. Dne 27. 5. 2016 byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly DPFO u žalobce za zdaňovací období roku 2013. Dne 29. 6. 2016 v rámci ústního jednání ve věci probíhající daňové kontroly DPFO u žalobce za zdaňovací období roku 2012 a 2013 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu DPH za 2. – 4. kvartál roku 2013. Dne 30. 4. 2019 byly ukončeny daňové kontroly DPFO u žalobce za zdaňovací období roku 2013 a DPH u žalobce za zdaňovací období 2. - 4. čtvrtletí roku 2013. Dne 6. 5. 2019 byly vydány platební výměry, a to jednak na DPFO za zdaňovací období roku 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 0 Kč, doměřen daňový bonus ve výši – 11 970 Kč a stanoveno penále ve výši 2 394 Kč a jednak na DPH za zdaňovací období 2. - 4. čtvrtletí roku 2013, kterým byly žalobce doměřeny daně za jednotlivá čtvrtletí roku 2013 (256 Kč, 758 Kč, resp. 225 Kč).

Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou včasnosti žaloby, neboť dle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu, nejpozději však do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.
8. Jak vyložil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18 „V řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, je důležité rozlišovat různé typy zásahů a zohledňovat specifika tzv. trvajících zásahů. K posouzení povahy zásahu nestačí pouze

tvrzení žalobce. Správní soud musí při hodnocení povahy zásahu vycházet z objektivních skutečností a musí na jejich základě vyhodnotit, jakou povahu zásah má.“ V citovaného nálezu Ústavní soud uzavřel, že „v případě těchto (trvajících – pozn. krajského soudu) zásahů obecně musí s ohledem na zásadu bezrozpornosti právního řádu platit pravidlo, podle kterého časové právní následky včetně dopadu na počátek běhu lhůty k podání zásahové žaloby má až ukončení takového zásahu. V případě stále neukončeného trvajícího zásahu pak ústavně-konformní výklad pojmu „došlo“, se kterým pracuje § 84 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, odpovídá pojmu „dochází“. Obdobný princip musí platit i pro běh subjektivní lhůty podle § 84 odst. 1 věta první s. ř. s., protože o neukončeném trvajícím zásahu se dotčený jednotlivec znovu a znovu „dozvídá“. V souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva lhůta k podání žaloby proti neukončenému trvajícímu zásahu ve skutečnosti začíná každý den znovu.“

9. Krajský soud má za to, že v projednávaném případě se v době podání žaloby zcela jednoznačně jednalo o zásah trvajících, který byl ukončen, jak vyplývá ze spisového materiálu ukončením daňových kontrol dne 30. 4. 2019. Žalobce žalobu podal dne 14. 4. 2019, tedy ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s. včas.
10. Krajský soud poté žalobu přezkoumal v intencích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového stavu ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná.
11. Předně je třeba připomenout, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je zásadně subsidiárním právním prostředkem soudní ochrany v případech, kdy nejsou splněny podmínky ochrany podle § 65 s. ř. s. V případě žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či průběhu daňové kontroly, již judikatura dovodila její přípustnost; v této souvislosti krajský soud odkazuje na závěry přijaté Nejvyšším správním soudem v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55.
12. Ve věci proběhlo dne 14. 8. 2019 ústní jednání, ke kterému se žalovaný nedostavil, přičemž svou neúčast omluvil a souhlasil s jednáním v jeho nepřítomnosti. Žalobce u ústního jednání setrval na svém stanovisku, přičemž s ohledem na ukončení daňových kontrol vzal žalobu zpět co do požadavku specifikovaného v bodu II. žalobního petitu, tedy co do uložení příkazu žalovanému ukončit daňové kontroly a zákazu provádět další úkony, tedy žalobce vzal žalobu zpět co do samotné ochrany proti nezákonnému zásahu. Soud tedy výrokem I. tohoto rozsudku řízení ve smyslu § 47 písm. a) s. ř. s. zastavil.
13. Krajský soud po důkladném zvážení celé věci dospěl k závěru, že je nutno přisvědčit žalobní námitce, podle které došlo k zahájení daňové kontroly DPFO za zdaňovací období roku 2013 již dne 4. 3. 2016. Vycházejí z ustanovení § 87 daňového řádu, lze konstatovat, že zákon pro zahájení daňové kontroly stanovuje tři podmínky. První podmínkou je, že správce daně musí učinit úkon vůči daňovému subjektu. Aktivita směřující přímo vůči daňovému subjektu je nezbytná stejně jako skutečnost, aby daňový subjekt byl o tomto úkonu zpraven. Druhou podmínkou je, aby obsahem takového úkonu bylo jak vymezení předmětu, tak vymezení rozsahu daňové kontroly. Třetí podmínka spočívá v tom, aby správce daně skutečně počal fakticky zjišťovat daňovou povinnost či prověřovat tvrzení daňového subjektu. Nepodaří-li se správci daně splnit všechny tři podmínky nezbytné pro zahájení daňové kontroly při jednom úkonu, bude platit, že daňová kontrola bude zahájena splněním podmínky časově poslední (blíže srov. také Lichnovský, O.,

Ondrýšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016). V projednávané věci dovozuje žalobce faktické zahájení daňové kontroly výzvou správce daně, jak telefonickou, tak emailem, ze dne 4. 3. 2016. Z uvedených úkonů správce daně lze dovodit, že učinil faktický úkon ve vztahu k žalobci a že ten na tento úkon reagoval a dále, že v návaznosti na tento úkon začal v rozsahu žalobcem dodaných dokumentů fakticky prověřovat daňová tvrzení daňového subjektu. Podle krajského soudu je splněna také podmínka vymezení předmětu daňové kontroly, neboť žalobce byl k předložení potřebných dokumentů vyzván v návaznosti na v té době probíhající daňovou kontrolu DPFO za zdaňovací období roku 2012, přičemž ústní jednání v této věci proběhlo dne 7. 3. 2016. V kontextu probíhající daňové kontroly DPFO za předchozí zdaňovací období při jednoznačném požadavku správce daně na předložení konkrétních dokladů lze uzavřít, že žalobce si musel být vědom, že předmětem prověřování skutečností je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Ve vztahu k rozsahu daňové kontroly pak platí zásada, že není-li rozsah vymezen jinak, platí, že daňová kontrola probíhá v plném rozsahu. Krajský soud tak souhlasí s argumentací žalobce, že úkony správce daně je třeba posuzovat podle jeho obsahu a úkony správce daně ze dne 4. 3. 2016 posoudil z uvedených důvodů jako úkony, jimiž došlo k zahájení daňové kontroly u žalobce. Jakkoli lze souhlasit s žalovaným, že sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly má svůj význam, nelze tento význam přeceňovat. Naplní-li totiž úkon správce daně podmínky zahájení daňové kontroly, je nutno tuto považovat za zahájenou, aniž by byl sepsán protokol. Pozdější sepsání protokolu již nemá na dřívější zahájení daňové kontroly vliv. Z uvedených závěrů vyplývá, že ve vztahu k DPFO za zdaňovací období roku 2013 počala dne 4. 3. 2016 v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu lhůta pro stanovení daně, která, při absenci jiných skutečností majících vliv na běh lhůty, uplynula dne 4. 3. 2019. Proto je nutné konstatovat, že pokračování daňové kontroly DPFO za zdaňovací období roku 2013 po tomto datu je nezákonné.

14. Mimoto krajský soud podotýká, že i kdyby uvedené závěry nebyly správné a k zahájení daňové kontroly DPFO by došlo až protokolem ze dne 27. 5. 2016, bylo by nutno vedení kontroly považovat za nezákonné, neboť správce daně pochybil, pokud daňovou kontrolu zahájil, aniž by postupoval ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy, aniž by vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Je totiž zcela zřejmé, že k zahájení daňové kontroly DPFO za rok 2013 došlo jednak v přímé návaznosti na zjištění v rámci probíhající daňové kontroly DPFO za rok 2012 a jednak poté, co byl žalobcem obratem doložen peněžní deník za rok 2013 a nadto také vydané faktury a dodací listy za první čtvrtletí roku 2013. Peněžní deník totiž ve smyslu § 13b odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví obsahuje alespoň informace o peněžních prostředcích v hotovosti a peněžních prostředcích na účtech zejména v bankách, spořitelních a úvěrních družstvech, příjmech a výdajích skutečně přijatých či zaplacených v účetním období a průběžných položkách. Krajský soud má za to, že za uvedené situace by měl žalovaný ke dni formálního zahájení daňové kontroly, tedy téměř 3 měsíce poté, co měl žalobce k dispozici uvedené dokumenty, zjevně možnost zjistit dostatek informací vedoucích k důvodnému předpokladu, že bude daň doměřena. Za tohoto stavu je nutné ovšem uzavřít, že formální zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu by bylo nezákonné. Otázkou by v takovém případě zůstalo, zda tato nezákonnost by měla bez dalšího vliv na posouzení přerušení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud dospěl k závěru, že v takovém případě nikoli. Nelze totiž přehlédnout, že po formálním zahájení daňové kontroly dne 27. 5. 2016 žalovaný činil

průběžně úkony směřující ke zjištění a stanovení předmětné daně, přičemž daňová kontrola byla ukončena dne 30. 4. 2019. Za této situace by bylo nutno dojít k závěru, že (byť nezákonným) zahájením daňové kontroly by došlo k nastolení účinků dle § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy že by od formálního zahájení daňové kontroly počala znovu běžet lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu a tudíž s ohledem na vydání dodatečného platebního výměru na DPFO za zdaňovací období roku 2013 dne 6. 5. 2019 by byla lhůta pro stanovení daně dodržena a nedošlo by tedy k uplynutí prekluzivní lhůty. Pro podporu uvedené argumentace lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, SbNSS č. 3888/2019, dle kterého *„Jestliže správce daně nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nezpůsobuje to samo o sobě nezákonnost doměření daně.”*. Nelze-li totiž při absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu dovodit bez dalšího nezákonnost doměření samotné daně, o to méně lze dovodit vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Nicméně, uvedené úvahy krajský soud uvádí pouze nad rámec svých podstatných závěrů o uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu k DPFO za zdaňovací období roku 2013 dnem 4. 3. 2019, jak soud dovodil v bodu 13 tohoto rozsudku.

15. K odlišným závěrům dospěl krajský soud ve vztahu k zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období 2. - 4. čtvrtletí roku 2013. Předně, podle krajského soudu nelze přisvědčit žalobci v tom, že o dostatku informací pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu svědčí konstatování v protokolu o zahájení daňové kontroly na DPH, že tuto daňovou kontrolu správce daně zahajuje v návaznosti na zjištění z kontrolovaných zdaňovacích období roků 2012 a 2013 za DPFO. Taková formulace je velmi obecná, nic nevypovídající o obsahu předmětných zjištění. K předpokladu dostatečných informací pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu nemůže vést ani emailová, resp. telefonická výzva správce daně ze dne 4. 3. 2016, neboť v této správce daně požadoval doklady za 1. čtvrtletí roku 2013, ačkoli daňová kontrola DPH se vztahuje až k následujícím obdobím. Správce daně tak nebyl povinen postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a postup vedoucí k zahájení daňové kontroly DPH u žalobce dne 29. 6. 2016 byl v souladu se zákonem. V důsledku zahájení daňové kontroly počala od uvedeného dne znovu běžet lhůta pro stanovení daně a s ohledem na vydání dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období 2. - 4. čtvrtletí roku 2013 dne 6. 5. 2019 byla lhůta pro stanovení daně dodržena a nedošlo tedy k uplynutí prekluzivní lhůty.
16. Pokud se jedná o námitku žalobce, že není jisté, resp. že žalovaný neprokázal, zda skutečně zahájení daňové kontroly prováděla osoba oprávněná a pověřená, lze obecně uzavřít, že konala-li ve věci žalobce jednotlivé úkony osoba zařazená do příslušného finančního úřadu jako úřední osoba, je již marginální, zda tato osoba měla konkrétní pověření k vyřizování konkrétní věci, neboť ani v takovém případě nelze shledat dostatečnou intenzitu dotčení práv žalobce, když proti samotným úkonům správce daně může žalobce brojit nejrozličnějšími právními prostředky, nevylučuje právě např. soudní ochranu před nezákonným zásahem.

Závěr a náklady řízení

17. Na základě uvedeného tedy krajský soud výrokem II. určil nezákonnost pokračování daňové kontroly DPFO po 4. 3. 2019 a výrokem III. žalobu ve zbytku pro její nedůvodnost dle ust. § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

18. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení úspěšný pouze částečně, přičemž vzhledem k poměru úspěchu a neúspěchu mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tedy výrokem IV. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 14. srpna 2019

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu