



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **PilsFree, z. s.**, IČO 26643260
sídlem Tachovská 1373/41, 323 00 Plzeň
zastoupený daňovým poradcem Ing. Romanem Landgráfem
sídlem Ke Kačí louži 3, 326 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**
sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, který má spočívat v zahájení a vedení daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za rok 2015

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Dne 8. 3. 2019 Finanční úřad pro Plzeňský kraj zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů

právnických osob za zdaňovací období roku 2015 (protokol ze dne 8. 3. 2019, č. j. 393841/19/2301-61561-402926).

2. Žalobou datovanou a došlou soudu dne 3. 5. 2019 se žalobce domáhal vydání tohoto rozsudku: Krajský soud v Plzni určuje, že předmětný zásah (zahájení a vedení daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za rok 2015) byl a je nezákonný, a zároveň, protože zásah i jeho důsledky trvají, zakazuje žalovanému pokračovat v porušování práv žalobce.

Žaloba

3. Žalobce tvrdí, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Podle ustálené judikatury správních soudů je takové zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Žalobce odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, v němž dospěl k závěru, že zahájení i provádění daňové kontroly, která se provádí v době, kdy již uplynula lhůta ke stanovení daně, je nezákonným zásahem („nezákonnou kontrolou“).
4. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně přitom počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. V daném případě se jedná o daň z příjmů právnických osob za rok 2015. Protože lhůta pro podání řádného daňového tvrzení vůči této dani uplynula dle § 136 odst. 1 daňového řádu dne 31. 3. 2016, lhůta pro stanovení daně uplynula dne 31. 3. 2019, tedy 3 roky po uplynutí lhůty pro podání přiznání. Po marném uplynutí prekluzivní lhůty dne 31. 3. 2019 tedy žalovaný provádí nezákonnou daňovou kontrolu.
5. Žalobce dále odkázal na dva rozsudky Nejvyššího správního soudu, kde se právě řešila otázka okamžiku zahájení daňové kontroly. Žalobce závěry Nejvyššího správního soudu aplikoval na daný případ a shrnul, že žalovaný sice uskutečnil jednání se žalobcem dne 8. 3. 2019 (viz příložený protokol č. j. 393841/2301-61561-402926), jednalo se však o pouhé formální zahájení daňové kontroly, neobsahující žádné faktické úkony. Faktické úkony následovaly až dne 9. 4. 2019 (viz příložený protokol č. j. 741430/2301-61561-402926). Toto následování faktických úkonů nelze ve smyslu výše uvedené judikatury považovat za *bezprostřední*, protože podle názoru Nejvyššího správního soudu za *bezprostřední* následování je nutno považovat časový horizont dnů, určitě nepřesahující jeden měsíc. V daném případě ale faktické úkony následovaly až po více než měsíci. Jelikož se nejedná o *bezprostřední následování* faktických úkonů, nebylo formální zahájení daňové kontroly dne 8. 3. 2019 způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Prekluzivní lhůta tedy dne 31. 3. 2019 marně uplynula.
6. Závěrem žalobce shrnul, že formální zahájení daňové kontroly dne 8. 3. 2019 nebylo způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty, protože faktické úkony *bezprostředně* nenásledovaly. Faktické úkony následovaly až dne 9. 4. 2019, což dle judikatury, na niž žalobce odkazuje, nelze považovat za *bezprostřední*, a za takové situace není možno považovat sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly za okamžik jejího zahájení.

Vyjádření žalovaného

7. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že dle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky, přičemž 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. Řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 bylo doručeno žalovanému dne 31. 3. 2016 a ten je zaevidoval pod č. j. 584353/16. Vzhledem ke skutečnosti, že den, kdy mělo být řádné daňové tvrzení nejpozději podáno, byl den 1. 4. 2016, pak se od tohoto dne rozběhla 3letá lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015, která by skončila dne 1. 4. 2019. Základní tříletá lhůta může být různými úkony buď prodloužena (§ 148 odst. 2 daňového řádu), přerušena (§ 148 odst. 3 daňového řádu) nebo stavěna (§ 148 odst. 4 daňového řádu). Mezi instrumenty, které přeruší běh prekluzivní lhůty a vyvolají celý její nový běh, patří též právě daňová kontrola.

8. Žalovaný vylíčil průběh správního řízení a okolnosti zahájení daňové kontroly. Uvedl, že dne 6. 3. 2019 telefonicky kontaktoval žalobce a sdělil mu svůj úmysl zahájit předmětnou daňovou kontrolu dne 7. 3. 2019 poté, co budou ukončeny výsledky svědků, avšak k plánovanému jednání se osoba oprávněná jednat jménem žalobce nedostavila a žalovanému bylo sděleno, že důvodem její nepřítomnosti je nevolnost. Protože tedy nedošlo k realizaci jednání, jehož předmětem mělo být zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015, dostavily se dne 8. 3. 2019 pracovnice správce daně do sídla daňového subjektu za účelem opakování pokusu zahájit předmětnou daňovou kontrolu. Ačkoliv žalovaný při zahájení daňové kontroly dne 8. 3. 2019 výslovně požadoval předložení účetnictví a dalších důkazních prostředků prokazujících skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně za kontrolované období, tyto mu při předmětném jednání předloženy nebyly. Z tohoto důvodu bylo stanoveno, že požadované doklady budou žalovanému předloženy do 15 dnů (tzn. do pondělí 25. 3. 2019). S ohledem na blížící se konec termínu pro předložení požadovaných dokladů, dne 21. 3. 2019 kontaktovala telefonicky pracovnice žalovaného osobu oprávněnou jednat jménem žalobce, Mgr. P., předsedu Rady, ve věci daňové kontroly a dotazovala se na jejich předložení. V rámci tohoto hovoru bylo žalovanému sděleno, že žalobce zmocnil k zastupování daňového poradce Ing. R.L. a že plná moc bude předložena v nejbližší době. Na dotaz žalovaného, kde se nachází účetnictví žalobce, mu bylo sděleno, že v sídle žalobce, ale ať žalovaný jedná se zplnomocněným zástupcem, který se však nejprve musí seznámit s obsahem spisu. Pracovnice žalovaného Mgr. P. oznámila, že se s kolegyní dne 25. 3. 2019 dostaví do sídla žalobce ke kontrole účetní evidence a prvotních dokladů za zdaňovací období roku 2015 (viz úřední záznam č. j. 531812/19). Dne 22. 3. 2019, tj. hned následující den, bylo žalovanému doručeno podání označené jako „Žádost o prodloužení lhůty“, když žalobce prostřednictvím svého zmocněnce Ing. Romana Landgráfa požadoval prodloužení lhůty dle § 36 odst. 1 a 2 daňového řádu k předložení důkazních prostředků, která mu byla stanovena v protokolu č. j. 393841/19, a to do 8. 4. 2019 (zaev. pod č. j. 533814/19). Řízení o žádosti správce daně sice zastavil, neboť dospěl k závěru, že se jedná o zjevně právně nepřipustné podání, avšak v souladu se zásadou spolupráce a vstřícnosti se rozhodl alespoň neformálně vyhovět požadavku daňového subjektu a sdělil mu, že akceptuje jeho požadavek a termín pro předložení dokladů byl ujedнан na 9. 4. 2019 v 10 hodin v sídle žalobce (viz úřední záznam č. j. 640014/19). Dne 8. 4. 2019, tedy jeden den před konáním tohoto jednání, obdržel správce daně stížnost na postup správce daně uplatněnou ve smyslu § 261 daňového řádu (č. j. 809126/19). Tuto žalovaný vyřídil dne 15. 5. 2019 vyrozuměním č. j. 1127447/19 jako nedůvodnou.
9. Dne 9. 4. 2019 se za účasti Ing. Romana Landgráfa, zástupce žalobce, uskutečnilo v sídle daňového subjektu jednání, v jehož rámci byla žalovanému předložena část účetnictví za

kontrolované období. Rovněž byl přítomný zástupce žalobce informován, že žalovaný trvá na svém závěru, že předmětná kontrola byla zahájena a prekluze nenastala. O průběhu tohoto jednání správce daně pořídil protokol č. j. 741430/19.

10. Jak již bylo zmíněno výše, žalovaný o ústním jednání dne 8. 3. 2019 pořídil protokol č. j. 393841/19, když z ustanovení § 87 a 88 odst. 1 daňového řádu lze dovodit, že daňová kontrola je zahájena již sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly, ve kterém správce daně při respektování náležitostí uvedených v § 60 odst. 3 daňového řádu vymezí předmět a rozsah kontroly. Daňová kontrola je tedy zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správci daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu.
11. Z postupu žalobce je zřejmá jeho snaha oddálit zahájení předmětné daňové kontroly za zdaňovací období roku 2015. Postup žalobce lze hodnotit minimálně jako postup, který je v rozporu se zásadou zakotvenou v § 6 odst. 2 daňového řádu, podle níž osoba zúčastněná na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují, a dále pak s povinností daňového subjektu umožnit správci daně zahájit a provést daňovou kontrolu (§ 86 odst. 1 daňového řádu).
12. Z uvedeného vyplývá, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 dosud neuplynula, neboť daňovou kontrolu za toto zdaňovací období je nutné považovat za zahájenou ještě před uplynutím původní 3leté lhůty pro stanovení daně.
13. Dle názoru žalovaného je pro posouzení věci nepodstatné, že nakonec k předložení dokladů došlo skutečně až dne 9. 4. 2019. Nelze totiž ani klást k tíži žalovanému neochotu či liknavost žalobce potřebné doklady předložit. Opačný závěr by totiž vedl k situaci, že daňový subjekt (žalobce) by tím, že doklady správci daně nepředloží, mohl zabránit zahájení daňové kontroly. Žalobce se tedy domáhá ochrany ve věci domnělého nezákonného postupu žalovaného, když *de facto* svým postupem tento stav zapříčinil.
14. Žalovaný má s ohledem na práve uvedené za to, že k nezákonnému zásahu do práv žalobce nedošlo, neboť žalovaný volil k zabezpečení správy daní zcela legální postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní (viz § 1 odst. 2 daňového řádu).
15. Závěrem žalovaný navrhl soudu, aby žalobu zamítl, neboť se ve věci zahájení a vedení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2015 nejedná o nezákonný zásah.

Posouzení věci krajským soudem

16. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
17. Řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je upraveno v § 82 a násl. s. ř. s.

18. Soud ve věci rozhodoval v souladu s ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť s tím oba účastníci souhlasili (žalobce ve sdělení ze dne 24. 6. 2019 a žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 20. 5. 2019).
19. Podle § 82 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, se může žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
20. Podle § 87 odst. 2 věty první 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.
21. V daném případě žalobce podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, který měl spočívat v tom, že žalovaný zahájil a vede daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015.
22. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu 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.
23. Daňovou kontrolu není možné zahájit po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, šlo by pak o nezákonný zásah správního orgánu, na druhou stranu byla-li daňová kontrola zahájena před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně, dojde dle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení této lhůty a lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne, kdy byla kontrola zahájena.
24. Řádné daňové tvrzení pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 mělo být podáno nejpozději dne 1. 4. 2016. Tříletá lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015 tedy skončila dne 1. 4. 2019. Pro posouzení nyní řešeného případu, tj. zda se jedná o nezákonný zásah, je tedy rozhodné vyřešit otázku, kdy byla zahájena daňová kontrola.
25. Zahájení daňové kontroly upravuje ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, které stanoví, že daňová kontrola je 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.
26. Z tohoto ustanovení plynou tři podmínky, na něž je vázán okamžik zahájení daňové kontroly. První podmínkou je, že správce daně musí učinit úkon přímo vůči daňovému subjektu. Daňovou kontrolu tak není možné zahájit pouhým záznamem do spisu, daňový subjekt musí být o zahájení kontroly zpraven. Druhou podmínkou je vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. Obě tyto podmínky byly bezpochyby splněny již dne 8. 3. 2019, jak je patrné z protokolu o zahájení daňové kontroly. Třetí a klíčovou podmínkou je faktické zahájení daňové kontroly. Na okamžiku faktického zahájení daňové kontroly se žalobce a žalovaný neshodují, oba přitom odkazují na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž se soud touto problematikou zabýval.
27. Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový

subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. To bude zpravidla možné tehdy, pokud správce daně bude daňový subjekt předem informovat o zamýšlené daňové kontrole a daňový subjekt bude připraven okamžité zahájení kontroly umožnit. Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu pouze oznámeno, ale až den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3. Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správcí daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod. (blíže k tomu BAXA, Josef a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN:978-80-7357-564-9. 1880 s.)

28. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 8. 3. 2019 plyne, že správce daně v sídle žalobce za jeho účasti zahájil daňovou kontrolu, specifikoval předmět a rozsah daňové kontroly a vyzval jej k předložení specifikovaných dokladů prokazujících skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně za kontrolované období. Jelikož tyto doklady nebyly daňovým subjektem ihned předloženy, poskytl správce daně v souladu se zásadou vstřícnosti a součinnosti daňovému subjektu lhůtu 15 dnů pro předložení požadovaných dokladů, který tak měl požadované doklady předložit daňovému subjektu v pondělí 25. 3. 2019. Žalobce dne 22. 3. 2019 požádal o prodloužení lhůty, které bylo neformálně vyhověno, opět v souladu se zásadou vstřícnosti, a s žalobcem, resp. jeho daňovým poradcem, byl ujednáán termín pro předložení dokladů na den 9. 4. 2019 v sídle žalobce. Dne 8. 4. 2019 podal žalobce stížnost, v níž namítl uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
29. Z postupu žalovaného nelze soudit, že by sepsání protokolu bylo jen formální za účelem přerušení prekluzivní lhůty. Naopak žalovaný po celou dobu před zahájením daňové kontroly i po něm byl s žalobcem v kontaktu, jak je patrné z úředních záznamů přiložených k vyjádření k žalobě a založených ve správním spise. Správce daně činil jednotlivé úkony souvisle, postupoval k daňovému subjektu vstřícně, aby v souladu se zásadou součinnosti mohla být řádně provedena daňová kontrola.
30. Nelze se proto domnívat, že by k zahájení daňové kontroly ze strany správce daně došlo ryze účelově a formálně jen proto, aby byla přerušena zákonná prekluzivní lhůta. Naopak, z celého průběhu daňového řízení je patrné, že jednotlivé kroky správce daně na sebe logicky navazovaly, byly transparentní a směřovaly k účelu stanovenému daňovým řádem. Protokol o zahájení daňové kontroly je tak nutno považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, kterým se podle § 47 odst. 2 daňového řádu přerušil běh prekluzivní lhůty.
31. Ve věci samé tak soud dospěl k závěru, že žaloba na ochranu před zásahem žalovaného, spočívajícím v zahájení a vedení daňové kontroly dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015, není důvodná. Je tomu tak proto, že daňová kontrola byla

zahájena před uplynutím prekluzivní lhůty, a nejedná se tak o zásah nezákonný.

Rozhodnutí soudu

32. Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle ustanovení § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

33. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovaný žádné náklady řízení neuplatnil, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 28. června 2019

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu