



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce X, se sídlem X, zastoupeného JUDr. Jiřím Miketou, advokátem AK Miketa a partneři se sídlem v Ostravě – Slezské Ostravě, Jaklovecká 1249/18, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj** se sídlem v Ostravě – Moravské Ostravě, Na Jízdárně 3162/3, ve věci ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu,

takto:

I. Soud zakazuje žalovanému, aby pokračoval v provádění daňové kontroly zahájené protokolem ze dne 18.6.2012 č.j. 96359/12/358930801275 ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010, duben 2010, květen 2010, srpen 2010, září 2010, říjen 2010, listopad 2010, prosinec 2010, leden 2011, únor 2011, březen 2011, červen 2011, červenec 2011, srpen 2011 a září 2011 a ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010.

II. Soud zakazuje žalovanému, aby pokračoval v provádění daňové kontroly zahájené protokolem ze dne 1.10.2012 č.j. 125420/12/358930804152 ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011.

III. Řízení se ve vztahu k provádění daňové kontroly ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011 a listopad 2011 **zastavuje**.

16.342,-

IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 44.342,- Kč ve lhůtě 30ti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jiřího Mikety, advokáta AK Miketa a partneři se sídlem v Ostravě – Slezské Ostravě, Jaklovecká 1249/18.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou žalobce brojil proti dalšímu vedení daňových kontrol žalovaným, a to jeho Územním pracovištěm v Bruntále, které byly zahájeny protokoly ze dne 18.6.2012 č.j. 96359/12/358930801275 a ze dne 1.10.2012 č.j. 125420/12/358930804152, když má za to, že v průběhu daňových kontrol došlo k prekluzi práva vybrat daň, ohledně níž jsou daňové kontroly vedeny. K zániku možnosti vybrat daň je žalovaný povinen přihlížet ex offo a daňovou kontrolu zastavit.

Žalobce dále tvrdil, že postupem žalovaného jsou naplněny podmínky pro soudní ochranu ve smyslu ust. § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen s.ř.s.), neboť žalobce je zkrácen na svých právech probíhající nezákonnou daňovou kontrolou (zásahem), která je zaměřena přímo proti němu, daňová kontrola ani její výsledky nejsou rozhodnutím a kontrola trvá. Pokud jde o běh lhůty k podání zásahové žaloby (§ 84 odst. 1 s.ř.s.), žalobce ji odvíjí ode dne 19.7.2016, kdy se dozvěděl o prošetření stížnosti podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád) nejbližše nadřízeným správcem daně. Stížnost byla označena za nedůvodnou.

Žalobce má za to, že tříletá lhůta pro vyměření daně počala běžet zahájením daňové kontroly a uplynula proto dne 18.6.2015 resp. 1.10.2015 ve smyslu ust. § 148 odst. 1 daňového řádu. K tomu, aby k prekluzi možnosti doměřit daň nedošlo, musela by přistoupit okolnost, která má za následek, že se lhůta přerušuje nebo staví. Žalovaný tvrdí, že lhůta neběží, protože v souladu s ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu požádal o mezinárodní spolupráci. Žalobce je naopak přesvědčen, že ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu vůbec nelze aplikovat, neboť toto ustanovení lze použít jen pro řízení zahájená po 1.1.2014. Označené ustanovení daňového řádu bylo do tohoto zákona implementováno s účinností od 1.1.2014 zákonem č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů

v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, v platném znění (dále jen zákonné opatření č. 344/2013 Sb.). Toto zákonné opatření obsahuje v článku XXII. přechodná ustanovení, podle kterých se dokončí řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem účinnosti zákonného opatření ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. Žalobce má za to, že na základě těchto přechodných ustanovení novela daňového řádu upravující mj. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nemůže být použita v daňovém řízení zahájeném před 1.1.2014. Podle žalobce došlo v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 512/05 k prolomení zásady, že v případě procesních vztahů platí nové právo i ve věcech před jeho účinností zahájených a dosud neskončených, a to právě konkrétním přechodným ustanovením v novém procesním předpisu.

Žalobce dále argumentoval, že nelze úspěšně odkazovat ani na ust. § 2 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších právních předpisů, protože mezinárodní pomoc podle tohoto zákona se nevztahovala na nepřímé daně. Stejně tak novější právní úprava zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, v platném znění, se nevztahuje na nepřímé daně. Aplikovatelné není ani ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, protože to upravuje přechodné vztahy mezi daňovým řádem a zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších právních předpisů. V posuzované věci však jde o úpravu přechodných vztahů mezi daňovým řádem a zákonným opatřením č. 344/2013 Sb.

Dále žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) sp. zn. 5 Aps 2/2012, z něž vyplývá, že provádění daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob, přestože uplynula prekluzivní lhůta, naplňuje definiční znaky nezákonného zásahu ve smyslu ust. § 82 s.r.s. Žalobce je toho názoru, že pokud zcela zřejmě uplynula základní tříletá lhůta pro vyměření daně (daňová kontrola probíhá již 4 roky) a pokud nenastala situace, která zjevně staví nebo přerušuje běh prekluzivní lhůty, pak je povinností správce daně již v průběhu daňové kontroly objasnit skutkové okolnosti a právní úvahy, z nichž dovozuje své přesvědčení, že k prekluzi nedošlo. V posuzované věci se tak nestalo a žalovaný takové informace žalobci neposkytl. Žalovaný neúměrně zatěžuje žalobce rozsáhlou, dlouhodobou a nezákonnou daňovou kontrolou, čímž porušuje zásadu minimalizace zásahů do práv daňového subjektu a minimalizace nákladů (§ 7 odst. 1, 2 daňového řádu).

Žalovaný ve vyjádření uvedl nesouhlas s právní argumentací žalobce, že na základě článku XXII zákonného opatření č. 344/2013 Sb. nelze v již zahájeném daňovém řízení aplikovat ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Řízeními a postupy ve smyslu předmětného přechodného ustanovení je podle žalovaného nutno rozumět takové instituty, které jsou tímto zákonným opatřením dotčeny (tzn. v daném případě žádosti o mezinárodní spolupráci) a nikoliv řízení či postupy při správě daní, v jejichž rámci jsou tyto instituty aplikovány. Započal-li tedy správce daně s aplikací určitého řízení či postupu dotčeného zákonným ustanovením po vstupu zákonného opatření v účinnost, bude se na toto dotčené

řízení či postup (tzn. žádost o mezinárodní spolupráci) předmětné zákonné opatření vztahovat. Není přitom rozhodné, že řízení či postup, v jehož rámci se dotčené řízení či postup provádí (tzn. v daném případě daňovou kontrolu), správce daně zahájil před účinností zákonného opatření. Žalovaný poukázal na to, že žádost o mezinárodní spolupráci může být odeslána i v rámci vyhledávací činnosti podle ust. § 78 daňového řádu, tj. postupu, který probíhá kontinuálně, aniž by byl časově ohraničen. Připuštěním žalobcovy argumentace by žádost o mezinárodní spolupráci v rámci vyhledávací činnosti, ačkoliv není z působnosti ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu vyňata, na běh prekluzivní lhůty, fakticky nemohla mít vliv, protože okamžik zahájení vyhledávací činnosti ve vztahu k určité dani a zdaňovacímu období nelze specifikovat. Žalovaný k vyjádření připojil tabulku s přehledem odeslaných žádostí o mezinárodní spolupráci, v níž jsou specifikována zdaňovací období DPH, ke kterým se konkrétní žádosti vztahují. Z tabulky lze seznat, že prekluzivní lhůta neuplynula ve vztahu k žádnému z kontrolovaných zdaňovacích období týkajících se DPH. Pokud jde o daň z příjmů právnických osob za období roku 2010 a 2011, nebyla žalovaným po přerušení běhu lhůty zahájením daňové kontroly odeslána žádná žádost o mezinárodní spolupráci, protože však skutečnosti zjišťované prostřednictvím žádostí týkajících se DPH jsou relevantní i pro daň z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období, lze podle žalovaného důvodně usuzovat, že stavěly běh prekluzivní lhůty i vůči této dani a zdaňovacím obdobím. Pokud jde o nesdělení právní kvalifikace skutečností ovlivňujících běh prekluzivní lhůty správcem daně žalobci, žalovaný zdůrazňuje, že požadavek o poskytnutí spolupráce a vstřícnosti ze dne 21.6.2016, jehož prostřednictvím žalobce požadoval sdělení právní úvahy ohledně běhu prekluzivní lhůty, byl uskutečněn mimo režim stížnosti a žalobce jeho prostřednictvím nenamítal, že by daňová kontrola byla vedena po uplynutí prekluzivní lhůty. To učinil v rámci stížnosti ze dne 21.3.2016. Žalovaný má za to, že neexistovala zákonná povinnost správce daně takové informace poskytovat. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

K dotazům soudu na aktuální stav řízení žalovaný ve sděleních ze dne 6.4.2017 a ze dne 6.6.2017 uvedl v prvním případě, že dílčí daňové kontroly prozatím ukončeny nebyly s výjimkou zdaňovacích období října a listopadu 2011, ohledně nichž bylo dokazování dokončeno a daňový subjekt byl seznámen s výsledkem kontrolních zjištění. Daňová kontrola za tato zdaňovací období je ve fázi před projednáním zprávy o daňové kontrole. V druhém případě správce daně uvedl, že dne 17.5.2017 byla ukončena dílčí daňová kontrola na DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2011 projednáním zprávy o daňové kontrole (protokolem č.j. 2201123/17/3205-60561-809588).

Podle ust. § 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, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

V posuzované věci krajský soud nemá pochybnost o žalobní legitimaci žalobce a v návaznosti na rozsáhlou judikaturu správních soudů (srov. např. rozsudky NSS sp. zn. 5 Aps 5/2006, 2 Afs 144/2004) má za to, že zákonné podmínky dle ust. § 82 s.ř.s. jsou

v posuzované věci naplněny. Soud rovněž nemá pochybnost o včasnosti podané žaloby, kterou žalobce odvíjí ode dne, kdy se dozvěděl o prošetření stížnosti nadřízeným správcem daně (§ 261 daňového řádu).

V posuzované věci není sporu ohledně skutkové stránky. Úkolem soudu je vyložit přechodné ustanovení článku XXII zákonného opatření č. 344/2013 Sb. a posoudit možnost jeho aplikace v posuzované věci.

Podle ust. článku XXII bod 1. zákonného opatření č. 344/2013 Sb. *řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.*

Podle ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

Přechodná ustanovení čl. XXII zákonného opatření č. 344/2013 Sb. se vztahují na *řízení nebo jiné postupy při správě daní*, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření. Slovní spojení *řízení nebo jiné postupy při správě daní* je používáno daňovým řádem na mnoha místech (např. ust. §§ 17, 28, 77, 100). To, co je míněno *řízením* ve smyslu daňového řádu, je upraveno ust. § 134 daňového řádu. Pokud jde o *jiné postupy při správě daní*, vyplývají ze systematiky daňového řádu, který v hlavě VI „Řízení a další postupy“ v díle 2 upravuje jednotlivé „postupy při správě daní“, přičemž daňová kontrola je jedním z nich. *Postupem* je pak nutno chápat vícero souvisejících úkonů správce daně směřujících k určitému cíli. Ve smyslu nastíněného rozlišení v použitém pojmosloví nelze akceptovat argumentaci žalovaného, že žádost o mezinárodní spolupráci je „dílčím postupem“, který je činěn v rámci postupu, jímž je daňová kontrola. Jelikož mezinárodní dožádání nepředstavuje vícero úkonů než jeden (byť se jedná např. o vícero mezinárodních dožádání, každé je nutno vnímat jako samostatný úkon), nemůže jít o postup ve výše označeném smyslu, ale vždy pouze o jeden konkrétní úkon správce daně.

Popsanou úvahou dospěl krajský soud k tomu, že mezinárodní dožádání nemůže mít povahu „řízení nebo jiného postupu při správě daní“, ale povahu úkonu správce daně. Proto také může být učiněno pouze v rámci řízení nebo „jiného postupu při správě daní“, přičemž uvedená druhá možnost je v posuzované věci zřejmá, když mezinárodní dožádání byla učiněna v rámci probíhající daňové kontroly. Jelikož probíhající daňová kontrola byla zahájena před účinností zákonného opatření č. 344/2013 Sb., je nutno ji ve smyslu článku XXII tohoto zákonného opatření dokončit podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření. Daňový řád přede dnem účinnosti zákonného

opatření č. 344/2013 Sb., tj. před 1.1.2014, neobsahoval ust. § 148 odst. 4 písm. f) a neznal tedy žádost o mezinárodní spolupráci jako právní skutečnost způsobující, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně dočasně neběží. Mezinárodní dožádání učiněná správcem daně po 1.1.2014, avšak v rámci daňové kontroly probíhající již od roku 2012, proto nemohla způsobit právní účinky stavění lhůty pro vyměření daně, a to s ohledem na přechodná ustanovení článku XXII zákonného opatření č. 344/2013 Sb. Lze souhlasit s žalobcem, že na posuzovaná přechodná ustanovení přílehuje dopadá nález Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 512/05.

Argumentaci žalovaného ust. § 78 daňového řádu, v jehož rámci lze také požádat o mezinárodní spolupráci, soud považuje za nepřipadnou. V posuzované věci je postup správce daně determinován procesem probíhající daňové kontroly a jednotlivé úkony správce daně pak nelze posuzovat jinak než optikou tohoto nástroje správy daní.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že v posuzované věci byla zákonná tříletá lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu) prodloužena zahájenými daňovými kontrolami (dne 18.6.2012 a dne 1.10.2012) a ve smyslu ust. § 148 odst. 3 daňového řádu běžela znovu. Jelikož žádosti o mezinárodní dožádání podané správcem daně po 1.1.2014 nemohly vyvolat právní účinky předvídané ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a to s ohledem na přechodná ustanovení článku XXII zákonného opatření č. 344/2013 Sb., uběhla lhůta pro stanovení daně za kontrolované zdaňovací období dne 18.6.2015 a dne 1.10.2015. Pokračování v daňových kontrolách v následujícím období bylo nezákonným zásahem správce daně vůči žalobci. Žalobu na soudní ochranu proto shledal soud důvodnou.

Z uvedených důvodů krajský soud v souladu s ust. § 187 odst. 2 s.ř.s. ve výrocích I. a II. tohoto rozsudku zakázal žalovanému, aby v daňových kontrolách pokračoval.

Jelikož zástupce žalobce u ústního jednání před krajským soudem vzal žalobu ve vztahu k dani z přidané hodnoty zdaňovacích období říjen a listopad 2011 zpět, soud výrokem III. tohoto rozsudku řízení v této části zastavil.

***4.000,-**

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně převážně úspěšnému žalobci vznikly náklady zaplacením soudního poplatku ve výši * 2.000,- Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 3 úkony právní služby po 3.100,- Kč a 3x režijní paušál po 300,- Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. advokátního tarifu, v platném znění). Náklady právního zastoupení tak činí 10.200,- Kč. Tato částka byla v souladu s ust. § 35 odst. 8 s.ř.s. zvýšena o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen odvést podle zvláštního právního předpisu. Náklady právního zastoupení tak činí 12.342,- Kč. Celkově činí náklady řízení částku 14.342,- Kč. **16.342,-Kč**

Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

V Ostravě dne 14. června 2017

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu