



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobkyně **Z.K.**, bytem N.35, D.B., zastoupené společností ALIVIO, s.r.o., se sídlem České Budějovice, Mánesova 13, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 1803/3a, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, **t a k t o :**

- I. **Zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 protokolem č.j. 2019707/14/2201-62562-305437 ze dne 25. 11. 2014 b y l o nezákonné.**
- II. **Žalovanému se z a k a z u j e pokračovat v této daňové kontrole.**
- III. **Žalovaný je p o v i n e n nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 10.228,-- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

#### O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, došlou Krajskému soudu v Českých Budějovicích dne 1. 6. 2015, domáhala vydání rozhodnutí, jímž by Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj bylo zakázáno pokračovat v daňové kontrole a dále aby bylo určeno, že zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob

za zdaňovací období roku 2010 protokolem č.j. 2019707/14/2201-62562-305437 ze dne 25. 11. 2014 je nezákonné.

Žalobkyně spatřuje nezákonný zásah v zahájení daňové kontroly a v jejím pokračování žalovaným ohledně daně z příjmů fyzických za zdaňovací období roku 2010.

Nezákonnost zásahu spočívá ve vadné výzvě ze dne 12. 12. 2013, kterou byla žalobkyně vyzvána k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalobkyně rovněž spatřuje nezákonný zásah v zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a v jejím pokračování žalovaným. Nezákonnost zásahu spočívá v tom, že daňová kontrola byla zahájena až po uplynutí lhůty k vyměření daně. Konec běhu prekluzivní lhůty připadl na den 31. 12. 2013. Těsně před uplynutím této lhůty dne 13. 12. 2013 byla žalobkyni doručena výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný má za to, že tímto úkonem došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, to je do 31. 12. 2014. Krátce před uplynutím prodloužené prekluzivní lhůty zahájil žalovaný dne 25. 11. 2014 daňovou kontrolu, která dosud trvá.

Žalobkyně má za to, že výzva byla nezákonná a nemohla prodloužit lhůtu pro stanovení daně o 1 rok, neboť nebyla dostatečně určitá, konkrétně nespecifikovala důvody, pro které měla žalobkyně podat dodatečné daňové přiznání. Bylo povinností správce daně ve výzvě sdělit důvody, pro které k podání tvrzení vyzývá. Žalovaný však ve výzvě uvedl toliko obecné zdůvodnění, že vyhledávací činností zjistil, že příjmy žalobkyně mají být vyšší. Konkrétní zjištění neuvedl, ani ve spise žalobkyně nejsou před datem výzvy, to je před 12. 12. 2013, založeny důkazní prostředky z vyhledávací činnosti, na které odkazoval. Žalobkyni nebyly sděleny konkrétní důkazní prostředky, a to ani v rámci zaslané výzvy, ani před zahájením daňové kontroly. Neuvedení důvodných okolností činí z výzvy pouhou formalitu, kterou žalovaný učinil pouze za účelem prodloužení lhůty pro doměření daně. Takto neurčitá výzva pak nemohla prodloužit lhůtu pro doměření daně. Daňová kontrola byla proto zahájena po prekluzivní lhůtě a je proto nezákonným zásahem. V souvislosti s tím poukazuje žalobkyně na usnesení Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 105/2014-38, kterým byl Ústavnímu soudu předložen návrh na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. Žalobkyně má za to, že žalovaný neměl vydávat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení a měl rovnou daňovou kontrolu zahájit. Žalovaný daňovou kontrolu zahájil až po více než 11 měsících od vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, kdy se opětovně jednalo o další formální úkon, který pouze žalobkyni utvrdil v přesvědčení, že žádné důvodné okolnosti k doměření daně v době vydání výzvy neexistovaly. Taková výzva neprodloužila prekluzivní lhůtu. Správce daně namísto výzvy mohl do 31. 12. 2013 zahájit daňovou kontrolu, jestliže tak učinil až 25. 11. 2014, jedná se o nezákonnou daňovou kontrolu, která nemá být vůbec prováděna. Její zahájení i dosud trvající provádění považuje žalobkyně za nezákonný zásah. Žalobkyně obdržela vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dne 17. 4. 2015, proto byla žaloba podána v zákonné lhůtě.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Specifikace konkrétních zjištění získaných vyhledávací činností žalovaného vedoucích k vydání výzvy není obsahovou záležitostí výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak není obsahovou náležitostí výzvy předložení důkazů, které správce daně v rámci své vyhledávací činnosti zjistil. Argument žalobkyně, že žalovaný neuvedl ve výzvě důvod vedoucí k jejímu vydání, nepovažuje žalovaný za pravdivý, jestliže je ve výzvě uvedeno, že vyhledávací činností bylo zjištěno, že žalobkyně dosáhla vyšších příjmů, než vykázala

v řádném daňovém přiznání. V daném případě byl předpoklad, že daň bude doměřena, skutečnosti o tom mají oporu ve spisovém materiálu. Výzva obsahovala všechny zákonné požadavky, proto nelze přisvědčit žalobkyni, že vydání výzvy bylo pouhou formalitou, jejímž jediným cílem mělo být prodloužení lhůty pro vyměření daně. Zahájení daňové kontroly ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, jakož i její dosud trvající provádění, není nezákonným zásahem. Proto žalovaný navrhuje, aby žalobu zamítl.

Ze spisu byly zjištěny tyto rozhodné skutečnosti:

Žalobkyně je spolupracující osobou svého manžela J. K., kdy podíl na příjmech a podíl na výdajích na spolupracující manželku v roce 2010 představoval 31 %.

Správce daně vydal dne 12. 12. 2013 výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, kterou žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení s odůvodněním, že vyhledávací činností podle § 78 daňového řádu bylo zjištěno, že žalobkyně vykázala vyšší příjmy než v řádném daňovém přiznání. Žalobkyni byla stanovena lhůta 15 dnů k podání dodatečného daňového tvrzení. Dne 30. 12. 2013 žalobkyně doručila písemnost, ve které uvedla, že nemůže zkontaktovat odpovědnou osobu, u které by se měla nacházet relevantní dokumentace, a proto požádala o prodloužení lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení do konce měsíce ledna 2014. Žalovaný žádosti žalobkyně vyhověl. Žalobkyně ovšem ani v prodloužené lhůtě na předmětnou výzvu nereagovala.

Dne 25. 11. 2014 byla u žalobkyně zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011.

Žalobkyně podala stížnost na nezákonné zahájení daňové kontroly, neboť protokol o zahájení daňové kontroly byl sepsán po uplynutí lhůty k vyměření daně. Stížnost byla vyřízena tak, že nebyla shledána důvodnou. Žalobkyně požádala nadřízeného správce daně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Odvolací finanční ředitelství v Brně žalobkyni vyrozumělo o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, učinilo závěr, že žádost je nedůvodná.

Dne 28. 1. 2015 byl sepsán se žalobkyní protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo dokazování při předmětné kontrole. Dne 19. 3. 2015 správce daně zaslal žalobkyni výzvu ze dne 9. 3. 2015 k prokázání skutečností. Žalobkyně na výzvu odpověděla, dne 28. 5. 2015 nahlížela do spisu.

Žaloba je důvodná.

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

Otázkou důvodnosti soudní ochrany dle § 82 a násl. s.ř.s. se zabýval NSS v rozsudku ze dne 17. 3. 2005 čj. 2Aps 1/2005-69, , kde učinil závěr, že *ochrana podle § 82 a násl. s.ř.s. je důvodná tehdy, jsou-li kumulativně, tedy zároveň, splněny následující 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 zasazeno (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s.ř.s. poskytnout“.*

Mezi účastníky je na sporu, zda žalovaný nezákonně zasáhl do práv žalobkyně zahájením a prováděním daňové kontroly. V daném případě žalovaný dle 12. 12. 2013 vydal výzvu, kterou vyzval žalobkyni, aby ve lhůtě 15 dnů podala dodatečné daňové tvrzení. Tato výzva byla odůvodněna tím, že vyhledávací činností bylo zjištěno, že žalobkyně v roce 2010 ve skutečnosti dosáhla vyšších příjmů, než vykazala v řádném daňovém přiznání. Současně bylo žalobkyni ze strany správce daně ve výzvě oznámeno, že se zahajuje řízení ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Žalobkyně na výzvu reagovala dopisem ze dne 23. 12. 2013, ve kterém z důvodu problémů s opatřením požadovaných dokumentů požádala o prodloužení lhůty ke splnění výzvy do konce ledna 2014. Dne 25. 11. 2014 byla zahájena daňová kontrola. Žalobkyně podala stížnost na její nezákonné zahájení. Nesprávnost spatřovala v tom, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí lhůty k vyměření daně. Žalovaný neshledal stížnost důvodnou, ke stejnému závěru dospěl i nadřízený správní orgán.

Soud se k námitce žalobkyně zabýval tím, zda žalovaný zahájil daňovou kontrolu po lhůtě k vyměření daně, neboť předmětná výzva lhůtu neprodloužila.

Soud poznamenává, že dle judikatury nezákonné zahájení i provádění daňové kontroly představuje nezákonný zásah správního orgánu, kdy jedním z případů nezákonné daňové kontroly je kontrola prováděná v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015 č.j. 9 Afs 279/2014-29).

Daňový řád vstoupil v účinnost dne 1. 1. 2011. Při zjišťování lhůty k vyměření daně je nutno vzít v úvahu přechodná ustanovení tohoto předpisu. Z § 264 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala podle dosavadních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle ustanovení tohoto předpisu. Okamžik počátku běhu této lhůty podle dosavadních předpisů však zůstává zachován. Běh lhůty pro vyměření daně upravoval § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Z této normy vyplývá, že daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Dle tohoto ustanovení v daném případě počátek běhu lhůty k doměření daně za zdaňovací období roku 2010 spadá na konec zdaňovacího období, to je na den 31. 12. 2010. V daném případě začala běžet lhůta ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, proto bylo třeba aplikovat přechodné ustanovení daňového řádu a počátek lhůty určit podle zákona o správě daní a poplatků, její běh a délku však již dle daňového řádu. Počátek byl stanoven na den 31. 12. 2010. Délka lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu činí 3 roky. Dle pravidel pro počítání lhůt v daňovém řádu lhůta stanovená podle let končí uplynutím dne, který se číselným označením shoduje se dnem, který započal běh lhůty. V případě počátku lhůty dne 31. 12. 2010 nastal konec tříleté lhůty dne 31. 12. 2013.

Podle daňového řádu 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 oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně. Lhůta pro stanovení daně se dle § 148 odst. 2 písm. a) prodlužuje pouze za splnění podmínky, že výzva vedla k doměření daně. V daném případě výzva k doměření

daně nevedla. Na výzvu reagovala žalobkyně pouze žádostí o prodloužení lhůty k jejímu splnění. Následně však nebyla na jejím základě daň doměřena. S ohledem na to, že zákonná podmínka doměření daně na základě výzvy nebyla splněna, výzva nemohla mít zákonem předpokládaný účinek prodloužení lhůty o 1 rok. Soud proto uzavřel, že lhůta k vyměření daně za rok 2010 uplynula dnem 31. 12. 2013, a proto byla daňová kontrola zahájena až po této lhůtě a její zahájení bylo nezákonným zásahem.

Lhůta pro stanovení daně se dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodlužuje pouze v případě splnění podmínky, že výzva vedla k doměření daně. Splněním této podmínky se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku č.j. 2 Afs 1/2015-49. V této věci se jednalo o obdobnou situaci, kdy správce daně doručil daňovému subjektu výzvu k dodatečnému daňovému přiznání za zdaňovací období roku 2009 dne 20. 6. 2012. Na tuto výzvu daňový subjekt reagoval sdělením, že není důvod pro podání dodatečného daňového tvrzení. Správce daně na základě předmětné výzvy daň nedoměřil, ve věci již žádné úkony nečinil a následně dne 5. 4. 2013 zahájil daňovou kontrolu, na základě které poté daň doměřil. Nejvyšší správní soud tento postup označil za nezákonný, neboť k prekluzi práva vyměřit daň došlo dne 31. 12. 2012 a vzhledem k tomu, že výzva nevedla k doměření daně, nemohla mít účinky prodloužení prekluzivní lhůty. Závěry uvedeného rozsudku jsou aplikovatelné i na předmětnou věc, proto soud postupoval v souladu s tímto rozhodnutím NSS. Stejně jako v citovaném, tak i v předmětném řízení výzva k doměření daně nevedla. Na výzvu žalobkyně reagovala tak, že požádala o prodloužení lhůty k podání dodatečného daňového tvrzení, aby mohla kontaktovat účetní a zjistit, zda se nějakým způsobem změnila výše příjmů jejího manžela z podnikání. Následně byla ujištěna, že k žádné změně příjmů manžela nedošlo, že ani on nepodával v této věci žádné dodatečné daňové tvrzení. Z toho plyne, že následně nebyla na základě výzvy daň doměřena. S ohledem na to, že zákonná podmínka doměření daně na základě výzvy nebyla splněna, výzva nemohla mít zákonem předpokládaný účinek prodloužení lhůty o 1 rok. Lhůta tak za rok 2010 uplynula dnem 31. 12. 2013. Proto byla daňová kontrola zahájena až po této lhůtě a její zahájení bylo nezákonným zásahem.

Vzhledem k závěru o nesplnění podmínek aplikace § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je samotný obsah předmětné výzvy nepodstatný, a proto se soud žalobní námitkou ohledně nedostatku výzvy pro nadbytečnost nezabýval. S ohledem na skutečnost, že lhůta k vyměření daně za rok 2010 uplynula již dnem 31. 12. 2013, je zcela irelevantní, zda výzva vydaná k podání dodatečného daňového tvrzení obsahuje konkrétní zjištění vedoucí k jejímu vydání či nikoliv. Soud se proto ani nezabýval námitkou žalobkyně, že předmětná výzva je nicotným rozhodnutím a nemohla způsobit prodloužení lhůty pro doměření daně.

Soud proto z důvodů shora uvedených žalobě vyhověl a ve smyslu § 82 s.ř.s. určil, že zahájení daňové kontroly v daném případě bylo nezákonné a současně zakázal správci daně, aby pokračoval v této daňové kontrole ve smyslu ustanovení § 87 odst. 2 s.ř.s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., kdy žalobkyně, která byla v řízení úspěšná, má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení představují zaplacený soudní poplatek za návrh ve výši 2.000 Kč, dva úkony právní pomoci v řízení před krajským soudem po 3.100 Kč, 2x 300 Kč režijní paušál, daň z přidané hodnoty 21 % z částky 6.800 Kč – 1.428 Kč. Celkem náklady řízení představují částku 10.228 Kč. Je povinností žalovaného tuto částku uhradit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet zástupce žalobkyně.

Soud rozhodl rozsudkem bez jednání, neboť účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas (§ 51 odst. 1 s.ř.s.)

### **Poučení:**

**Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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](http://www.nssoud.cz).**

Krajský soud v Českých Budějovicích  
dne 23. července 2015

Předsedkyně senátu:  
JUDr. Věra B a l e j o v á v.r.

Za správnost vyhotovení:  
Zdeňka Soukupová