



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **L. R.**
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.,
IČO 26879441, sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**
sídlem třída Tomáše Bati 21, 761 86 Zlín

o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného spočívajícímu v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září, října a prosince roku 2016 a ledna roku 2017, a dále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, zahájené protokolem ze dne 1. 10. 2020, č. j. 1871543/20/3304-60563-708669,

takto:

- I. Zásah žalovaného spočívající v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září, října a prosince roku 2016 a ledna roku 2017, a dále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, zahájené protokolem ze dne 1. 10. 2020, č. j. 1871543/20/3304-60563-708669, **byl nezákonný.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 14 342 Kč, a to k rukám jeho zástupce, společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 30. 11. 2020 žalobce brojil proti nezákonnému zásahu Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále také jen „žalovaný“ nebo „správce daně“), který spatřoval v zahájení a provádění daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září, října a prosince roku 2016 a ledna roku 2017 a v zahájení a provádění daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016. Uvedl, že žalovaný zahájil dne 1. 10. 2020 daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty a daň z příjmů fyzických osob, přičemž žalobce má za to, že takto zahájená daňová kontrola je v části nezákonná z důvodu prekluze práva pro stanovení daně.
2. Ke skutkovému stavu žalobce sdělil, že předmětnou daňovou kontrolu zahájil žalovaný uvedeného dne ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období kalendářního měsíce září, říjen a prosinec roku 2016, leden roku 2017, dále říjen, listopad a prosinec roku 2018 a leden až květen roku 2019, a ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2016. Stalo se tak při ústním jednání zaevidovaném v protokolu č. j. 1871543/20/3304-60563-708669.
3. Dle žalobce žalovaný legitimitu zahájení daňové kontroly opřel o § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to na základě výzev ze dne 4. 10. 2019, č. j. 1891550/19/3303-50523-706618, č. j. 1891634/19/3303-50523-706618, č. j. 1891171/19/3303-50523-706618, č. j. 1891301/19/3303-50523-706618 a č. j. 1891723/19/3303-50523-706618. Jimi vyzval žalobce k podání dodatečných daňových přiznání, a to na základě výsledku daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2016.
4. Žalobce dle svých slov nejenže nesouhlasil s výsledkem daňové kontroly, jelikož závěry správce daně byly v extrémním rozporu se zjištěným skutkovým stavem a popis obchodní činnosti značně vybočoval z obchodní reality, proti čemuž podal žalobce odvolání, ale nesouhlasil ani se zaslanými výzvami správce daně a důvodností pro podání dodatečných daňových přiznání. Poté byl žalobce dne 24. 8. 2020 oznámením č. j. 1721725/20/3304-60563-708669 zpraven o úmyslu žalovaného zahájit daňovou kontrolu.
5. Klíčovou žalobní námitku představuje tvrzení, že zdaňovací období roku 2016, a to jak na dani z přidané hodnoty, tak na dani z příjmů fyzických osob, a dále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna 2017, jsou v prekluzi, a to z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na skutečnost, že správní orgány mají k prekluzi přihlížet *ex officio* i bez návrhu adresátů právních norem, tak zahájením daňové kontroly na prekludovaná zdaňovací období došlo dle žalobce k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného.
6. V této souvislosti žalobce zmínil právní úpravu obsaženou v § 148 odst. 1 daňového řádu, dle které „[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.“ Žalobce k tomu uvedl, že svou povahou se jedná o lhůtu prekluzivní (propadnou). Uplynutím lhůty zaniká pravomoc uplatit právo v podobě možnosti stanovení daně odchýlně od podaného daňového přiznání. To předurčuje, že uplynutím lhůty pro stanovení daně je určen konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a jsou definitivně vypořádány materiální vztahy mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem, což žalobce podpořil rovněž odkazem na odbornou literaturu.

7. Žalobce k předmětné právní úpravě dodal, že zákonem stanoveným způsobem lze lhůtu pro stanovení daně prodloužit (např. § 148 odst. 2 daňového řádu), přerušit (§ 148 odst. 3 daňového řádu) nebo stavět (§ 148 odst. 4 daňového řádu). Zároveň dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících 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.
8. V návaznosti na výše uvedené žalobce zmínil, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozsudků ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015-28, ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26, nebo ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), vydání samotné výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení není automatickou poukázkou k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. K tomu musí přistoupit také splnění druhé podmínky, a to, že tato výzva vedla k doměření daně. Tedy, že na výzvu správce daně bylo daňovým subjektem zareagováno tak, že bylo podáno dodatečné daňové přiznání, ve kterém došlo k přiznání odchylné daňové povinnosti od řádného daňového přiznání. K toto popsané situaci však v případě žalobce nedošlo. Ačkoliv dne 4. 10. 2019 žalovaný vydal výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na jednotlivá zdaňovací období, žalobce na ně reagoval tak, že neshledává důvod pro podání dodatečných daňových přiznání, neboť výslednou daňovou povinnost přiznal ve správné výši (následně písemností ze dne 24. 8. 2020, č. j. 1721725/20/3304-60563-708669, oznámil správce daně úmysl zahájit daňovou kontrolu na předmětná zdaňovací období).
9. Žalobce s odkazem na shora uvedené tvrdí, že v případě zdaňovacích období září, říjen, prosinec roku 2016 a leden roku 2017, a dále zdaňovacího období roku 2016 na dani z příjmů fyzických osob, došlo k prekluzi práva pro stanovení daně, kdy ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Přitom žalobce podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty dne 25. 10. 2016 za zdaňovací období září roku 2016, dne 25. 11. 2016 za zdaňovací období říjen roku 2016, dne 9. 2. 2017 za zdaňovací prosinec roku 2016, dne 24. 2. 2017 za zdaňovací období leden roku 2017; dne 29. 3. 2017 žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016.
10. S odvoláním na již zmiňovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobce uvedl, že v jeho případě nedošlo k zákonnému prodloužení lhůty, neboť na výzvy správce daně žalobce nereagoval podáním dodatečného daňového přiznání, tedy nedošlo k doměření daně. Zákonná lhůta pro stanovení daně tak ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu skončila za zdaňovací období měsíce září 2016 dne 26. 10. 2019, za zdaňovací období měsíce října 2016 dne 26. 11. 2019, za zdaňovací období měsíce prosince 2016 dne 26. 1. 2019, za zdaňovací období měsíce ledna 2017 dne 26. 2. 2019, a na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 dne 2. 4. 2020.
11. Žalobce na takto tvrzené skutečnosti poukázal již při zahájení daňové kontroly a namítl, že došlo k prekluzi pravomoci stanovit daň, neboť uplynula lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Výklad správce daně, který v rámci odpovědi na námitky žalobce zvolil, je však v příkrém rozporu s ustálenou judikaturou. Nelze přitom odhlédnout od toho, že správce daně měl dostatečný časový prostor pro zahájení daňové kontroly za jednotlivá zdaňovací období. Avšak i pokud by správce daně neměl dostatečný

prostor, dle výkladu Nejvyššího správního soudu nelze takovou skutečnost přičítat k tíži daňovým subjektům, ale pouze správci daně.

12. Žalobce tak shrnul, že vydané výzvy nevedly k prodloužení lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tedy v mezidobí došlo k prekluzi práva pro stanovení daně a jednotlivě uvedená zdaňovací období roku 2016 a 2017 se ocitla v prekluzi, ve které je žalovanému znemožněno vůbec zahájit daňovou kontrolu.
13. Nezákonný zásah přitom žalobce shledává v souvislosti s uplynutím lhůty pro stanovení daně – tím se ocitla předmětná období v prekluzi. Přitom např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51, plyne, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku, kdy typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce.
14. Žalobce uzavřel, že daňová kontrola na dani z přidané hodnoty zdaňovací období roku 2016, na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 a na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, byla zahájena nezákonně, neboť pro předmětná zdaňovací období uplynula lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. V meritu věci nelze aplikovat § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť nebyla splněna druhá ze zákonných podmínek a to, že výzva vedla k doměření daně. Na základě všech výše uvedených skutečností se žalobce domníval, že jeho žaloba je důvodná, pročez navrhl, aby soud vydal rozsudek, dle kterého se žalovanému zakazuje, aby pokračoval v předmětné daňové kontrole za specifikovaná zdaňovací období.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě a doplnění žaloby

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobu nepovažuje za důvodnou, a to zejména z toho důvodu, že akceptoval námitky, které žalobce uplatnil dne 1. 10. 2018 při zahájení daňové kontroly, a následně ve vztahu k „prekludovaným“ zdaňovacím obdobím v daňové kontrole nepokračoval.
16. Po skutkové stránce přitom žalovaný uvedl, kdy žalobce podal daňová přiznání za příslušná zdaňovací období, přičemž žalovaný vydal dne 4. 10. 2019 v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu výzvy k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za tato jednotlivá zdaňovací období, když na základě poznatků a dokladů získaných v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za období listopad 2016 došel k závěru, že také daň z příjmů za zdaňovací období roku 2016 a daň z přidané hodnoty za období září, říjen a prosinec roku 2016 a leden roku 2017, byla přiznána v nesprávné výši. Výzvy byly doručeny do datové schránky žalobce dne 4. 10. 2019.
17. Žalobce dne 14. 10. 2019 požádal o prodloužení lhůty k podání dodatečných daňových přiznání. Těmto žádostem žalovaný vyhověl a lhůtu prodloužil do 30. 11. 2019. Žalobce odpověděl na výzvy správce daně sdělením ze dne 30. 11. 2019, ve kterém uvedl, že neshledal neshodu v podaných daňových přiznáních a nadále trval na daňové povinnosti vykázané v podaných přiznáních.
18. Žalovaný poté učiněná podání posoudil jako dodatečná tvrzení na daň ve výši 0 Kč. Vzhledem k tomu, že dodatečná daňová tvrzení nebyla podána ve stanovené formě, tj. nebyla učiněna na patřičném tiskopise vydaným Ministerstvem financí a ve stanoveném

formátu, jak požaduje § 72 daňového řádu, vydal žalovaný dne 12. 12. 2019 výzvy k odstranění vad podání a podle § 74 odst. 1 daňového řádu a vyzval žalobce k podání dodatečných přiznání ve stanoveném formátu.

19. Dne 20. 12. 2019 byla doručena žalovanému odpověď na výzvu k odstranění vad podání, zaevidovaná pod č. j. 2182330/19/3303-50523-706618, ve které žalobce uvedl, že neshledává rozdíl v podaných daňových přiznáních a není schopen podat dodatečná daňová přiznání, neboť výsledné daňové povinnosti i údaje v tvrzení považuje za správné. Žalovaný v této souvislosti uvedl, že vzhledem k tomu, že výše uvedené tvrzení nebylo podáno ve stanovené formě a ve stanoveném formátu a struktuře, nebyly vady podání označeného jako „Vyjádření k podání dodatečných daňových tvrzení“ ze dne 30. 11. 2019 odstraněny a tato podání se stala neúčinnými. Proto žalovaný vydal dne 3. 2. 2020 v souladu s § 74 odst. 3 daňového řádu „vyrozumění o neúčinnosti podání“. Žalovaný měl za to, že u daní za zdaňovací období roku 2016 a leden roku 2017 byly vydány výzvy k podání dodatečných daňových přiznání v posledních 12 měsících před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně a důvody uvedené ve výzvě mohly vést k doměření daně, čímž by byla splněna podmínka ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a lhůta pro stanovení daně by se tak prodloužila o jeden rok. Z těchto důvodů žalovaný přistoupil k zahájení daňové kontroly.
20. Dne 1. 10. 2020 proběhlo na Finančním úřadě pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Kroměříži, ústní jednání, zaznamenané v protokolu č. j. 1871543/20/3304-60563-708669, za účelem zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen a prosinec roku 2016, leden roku 2017, říjen až prosinec roku 2018 a leden až květen roku 2019. Při tomto jednání zástupce žalobce uvedl: Aby mohla být splněna aplikace § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, musí dojít ke splnění dvou zákonných podmínek. Zaprvé musí dojít k oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a za druhé tato výzva vedla k doměření daně. To znamená, že mezi výzvou a doměřením musí být vzájemný kauzální nexus. Zákon uvádí, že aby byla splněna podmínka § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, musí výzva vést k doměření daně; zástupce žalobce odkázal na již v žalobě zmíněnou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zdaňovací období roku 2016 jsou tak již v prekluzi a jakýkoli další úkon správce daně bude vést k nadměrnému zatěžování daňového subjektu, a to nejen z hlediska času, ale také z hlediska finančních prostředků, které bude nucen za právní služby vynaložit.
21. K tomu žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že vzhledem k tomu, že zahájení daňové kontroly se týkalo rovněž zdaňovacích období daně z přidané hodnoty, u nichž zástupce daňového subjektu prekluzi nenamítal, žalovaný jednání dne 1. 10. 2020 dokončil. Žalovaný pak po provedeném jednání přezkoumal vyjádření žalobce a s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29, předložený zástupcem žalobce, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70, dospěl k závěru, že lhůta pro doměření daně dle § 148 daňového řádu v daném konkrétním případě již uplynula, a to konkrétně u daně z příjmů za zdaňovací období roku 2016 dne 3. 4. 2020, u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2016 dne 25. 10. 2019, říjen roku 2016 dne 25. 11. 2019, prosinec roku 2016 dne 27. 1. 2020 a leden roku 2017 dne 27. 2. 2020.
22. Žalovaný uvedl také to, že s ohledem na následné (5. 10. 2020) vyhlášení nouzového stavu pro území České republiky z důvodu ohrožení zdraví v souvislosti s prokázáním výskytu

koronaviru (označovaný jako SARS CoV-2) na území České republiky a v návaznosti na zavedená opatření omezující kontakt pracovníků Finanční správy s veřejností však dosud nedošlo k ústnímu jednání se zástupcem žalobce, při kterém by mu bylo sděleno, že v daňové kontrole nebude v rozsahu prekludovaných zdaňovacích období pokračováno. Vzhledem k přetrvávajícím omezením žalovaný přikročil ke korespondenční formě vyrozumění žalobce, a to sdělením ze dne 8. 1. 2021, č. j. 16891/21/3304-60563-708669. Žalovaným nebyly v předmětné daňové kontrole k namítaným daním a zdaňovacím obdobím provedeny jiné úkony kromě uvedeného jednání o zahájení kontroly.

23. Žalovaný své vyjádření zakončil tím, že s ohledem na akceptaci žalobcových námitek a ukončení daňové kontroly ve vymezeném rozsahu není žaloba důvodná; pokud by tedy žalobce nezákonným zásahem mínil samotné jednání dne 1. 10. 2020, pak toto jednání bylo týž den ukončeno. Pokud má žalobce na mysli daňovou kontrolu, pak tato ve vztahu k prekludovaným zdaňovacím obdobím není (a nebude) dále vedena. Samotným zahájením daňové kontroly nebyl žalobce poškozen, neboť ústní jednání dne 1. 10. 2020 se týkalo i dalších (neprekludovaných) zdaňovacích období.
24. V reakci na to podal žalobce ve věci repliku. V ní uvedl, že nadále setrvává na svém závěru, že daňová kontrola zahájená dne 1. 10. 2020 protokolem č. j. 1871543/20/3304-60563-708669, týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září, října a prosince roku 2016 a ledna roku 2017, a dále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2016, byla zahájena po lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Tento závěr potvrdil jak žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, tak ve sdělení ze dne 8. 1. 2021, č. j. 16891/21/3304-60563-708669, ve kterých deklaroval nezákonnost svého postupu.
25. Nezákonnost postupu ovšem žalovaný deklaroval vůči žalobci teprve dne 8. 1. 2021. Do tohoto dne nebyl žalobce jakýmkoliv způsobem zpraven o tom, že by daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září, října a prosince roku 2016 a ledna roku 2017, a dále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2016 nepokračovala.
26. Žalovaný tak dle žalobce zcela nesprávně interpretuje podanou zásahovou žalobu. Z ní je jasně patrný její důvod a účel, stejně jako konkrétní skutkové a právní závěry, o které žalobce tuto žalobu opírá. Tvrzení, že zahájením daňové kontroly nebyl žalobce poškozen, neboť se zahájení daňové kontroly týkalo i dalších zdaňovacích období, neodpovídá skutkovému stavu. Sám žalovaný cituje z vyjádření zástupce žalobce při zahájení daňové kontroly, který poukázal, že zahájení daňové kontroly k prekludovaným obdobím vede k nadměrnému zatěžování žalobce, a to nejen z hlediska času, ale také z hlediska finančních prostředků. To se v meritu potvrzuje, neboť nejenže musel žalobce a jeho zástupce trávit nadbytek času při zahájení daňové kontroly a vysvětlovat důvody svého postoje (včetně citace a poukazu na konkrétní rozsudky tuzemských soudů), ale především žalobce vynaložil nadbytečné finanční prostředky k zastupování stran podání této zásahové žaloby.
27. Postup žalovaného je tak dle názoru žalobce účelový, kdy teprve po podání zásahové žaloby činí žalovaný kroky směřující k ukončení daňové kontroly na výše uvedených daních za výše uvedená zdaňovací období. Možnosti vyrozumět žalobce o nezákonnosti zahájené daňové kontroly a tuto ukončit nebrání ani vyhlášený nouzový stav z důvodu výskytu koronaviru, neboť žalovanému musí být z úřední činnosti známo, že například nadále v nalézacích řízeních probíhají výslechy svědků.

28. Žalobce shrnul, že na základě shora uvedeného tak zásahová žaloba pozbyla částečně důvodu. Avšak s ohledem na skutečnost, že byl žalobce o postupu žalovaného vyrozuměn teprve dne 8. 1. 2021, tedy po podání předmětné zásahové žaloby, je nucen s ohledem na vzniklé náklady změnit žalobní petit deklarující nezákonnost postupu žalovaného. S ohledem na důvodnost žaloby žalobce navrhl, aby soud vydal rozsudek, že žalovaným vedená daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září, října a prosince roku 2016 a ledna roku 2017, a dále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2016 zahájená protokolem ze dne 1. 10. 2020, č. j. 1871543/20/3304-60563-708669, byla nezákonným zásahem a žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady soudního řízení a právního zastoupení.

III. Posouzení věci soudem

29. Předmětem podané žaloby učinil žalobce zásah žalovaného, který našel odraz v petitu žaloby. Petit žaloby ve své „závěrečné“ podobě (k tomu níže) směřoval k deklaraci nezákonného zásahu spočívajícího ve vedení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září, října a prosince roku 2016 a ledna roku 2017, a dále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2016, zahájené protokolem ze dne 1. 10. 2020, č. j. 1871543/20/3304-60563-708669 (resp. k deklaraci že nezákonný zásah spočíval v samotné takto vedené daňové kontrole). V takto vymezeném rámci se soud nejdříve musel zabývat splněním podmínek řízení a následně namítaný nezákonný zásah posoudit.
30. Soud přitom dospěl k závěru, přičemž proti věcnému projednání žaloby ničeho nenamítal ani žalovaný, že podmínky stanovující přípustnost a projednatelnost žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) jsou splněny.
31. Jen ve stručnosti tak soud uvádí, že žaloba byla podána včas, neboť předmětná daňová kontrola byla zahájena dne 1. 10. 2020 a žaloba došla soudu dne 30. 11. 2020, tedy v zákonem požadované dvouměsíční lhůtě (viz § 84 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba se rovněž vyznačovalo náležitostmi ve smyslu § 84 odst. 3 s. ř. s., mj. v ní žalobce formuloval návrh rozsudku. Žalobce v žalobě rovněž uvedl relevantní tvrzení dle § 82 s. ř. s. o zkrácení na svých právech.
32. Žaloba byla taktéž přípustná ve smyslu § 85 s. ř. s. Prostředkem ochrany proti tvrzenému zásahu žalovaného byla prakticky jen stížnost dle § 261 daňového řádu. Přitom dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, publikovaného pod č. 3686/2018 Sb. NSS, „[s]tížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat“. K tomu přistupuje navíc to, že v průběhu řízení došlo ke změně zápuřčí žaloby na žalobu deklaratorní (viz bod 28. tohoto rozsudku), pročez by žalobce ani nebyl povinen před podáním žaloby vyčerpat jiné právní prostředky. Taková změna petitu a povahy žaloby je přitom dle judikatury možná a přípustná [viz bod [22] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014-48, dle něhož „[d]ošlo-li k ukončení zásahu (netrvá zásah, jeho důsledky ani nehrozí jeho opakování), nelze se domáhat, aby soud zakázal správnímu orgánu pokračovat v porušování žalobcova práva a přikázal mu obnovit stav před zásahem. Dojde-li ke změně skutkového stavu až v průběhu řízení před krajským soudem, je žalobce oprávněn změnit

žalobní petit; správní soud změnu petitu připustí za podmínek § 95 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitého přiměřeně podle § 64 s. ř. s. (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 1 Aps 3/2006 – 69, publikovaný pod č. 1590/2008 Sb. NSS).“].

33. Obecně k otázce, zda zahájení a provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem a zda jím je, pokud je kontrola prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, zdejší soud odkazuje např. na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS, a další navazující judikaturu, např. žalobcem zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51.
34. Zdejší soud se poté v mezích uplatněné žalobní argumentace zabýval tím, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru o nezákonnosti zásahu žalovaného, přičemž shledal, že žaloba je **důvodná**.
35. Soud zde přitom uvádí, že shora relativně podrobně reprodukoval žalobní argumentaci, stejně jako vyjádření žalovaného k žalobě. Učinil tak rovněž z toho důvodu, aby bylo zřejmé, že o rozhodných skutkových okolnostech není mezi účastníky řízení sporu. Týká se to především dat, k nimž žalobce podal daňová přiznání za relevantní zdaňovací období k příslušným daním, okamžiku, kdy u těchto daňových povinností došlo k uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně, jednotlivých procesních úkonů žalovaného před zahájením daňové kontroly, okamžiku a rozsahu zahájení daňové kontroly, jakož i data, k němuž žalovaný vyrozuměl žalobce o tom, „že kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2016, říjen 2016, prosinec 2016, leden 2017 byla zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně“ (sdělení žalovaného ze dne 8. 1. 2021, č. j. 16891/21/3304-60563-708669). Citovaný závěr žalovaného, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 6. 11. 2020, č. j. 1922762/20/3304-60563-708669, je důsledkem akceptace závěrů podávajících se z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29, a ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70, na které odkazoval i žalobce.
36. Krajský soud v Brně tak shrnuje, že nesporný je mezi stranami jak výše uvedený skutkový stav, tak to, že za tohoto skutkového stavu je třeba uplatnit právní závěry vyplývající z judikatury zmíněné v předchozím odstavci, a to sice, že daňovou kontrolu může správce daně zahájit (a vést) pouze ve lhůtě pro stanovení daně. Z důvodu prekluze také žalovaný předmětnou daňovou kontrolu v její části (tedy ve vztahu k vybraným daním a vybraným zdaňovacím obdobím) „zastavil“.
37. Spor se tak v nynější věci koncentroval toliko na otázku, zda za popsané situace lze dospět k závěru, že postup správce daně spočívající v tom, že zahájil a vedl daňovou kontrolu ve vztahu ke zdaňovacím obdobím a daním, u nichž uplynula prekluzivní lhůta ke stanovení daně, lze považovat za nezákonný zásah (potažmo že taková daňová kontrola je nezákonným zásahem). Jak implikuje dosavadní text tohoto rozsudku, je zdejší soud toho názoru, že se o nezákonný zásah jednalo, přičemž i žalovaný v podstatě uznává, že jeho postup nebyl konformní se zákonem.
38. Za daných okolností za sice vítanou, nicméně z pohledu výroku rozsudku nerozhodnou skutečnost soud shledává žalovaným uváděný fakt, který nezpochybňuje ani žalobce, že „nebyly v předmětné daňové kontrole k namítaným daním a zdaňovacím obdobím provedeny jiné úkony kromě uvedeného jednání o zahájení kontroly“, a že ve vymezeném rozsahu již

žalovaný v daňové kontrole ani nebude pokračovat. Jak totiž vyplývá např. z již vzpomínaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, „[d]aňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní veřejná práva další.“ V tomto smyslu se, v kontextu s uplynutím prekluzivní lhůty, vyjádřil Nejvyšší správní soud kupř. v žalobcem zmiňovaném rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51 (viz bod [27]). K tomu přistupuje žalobcův validní argument, že v daném rozsahu zahájená daňová kontrola, ačkoli nebyly prováděny ze strany žalovaného jednotlivé úkony, mohla vést k zatížení žalobce, a to s ohledem na čas a náklady vynaložené na argumentaci (včetně právní pomoci) týkající se upozornění na nesprávný postup žalovaného, jakož i na podání žaloby ve věci (k tomu srov. přiměřeně bod [18] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29, dle kterého „[d]aňový subjekt by tak mohl zároveň po nikoliv zanedbatelnou dobu setrvat v nejistotě, zda daň bude doměřena a jakým způsobem se postup správce daně projeví ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro stanovení daně“ – zde takové „zatížení“ žalobce, byť spíše latentní, trvalo minimálně od zahájení daňové kontroly do dne 8. 1. 2021).

IV. Závěr a náklady řízení

39. Z výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru důvodnosti žaloby, nezákonnosti předmětného zásahu a dle § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že provedený zásah byl nezákonný.
40. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
41. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna jeho zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika) a tři režijní paušály, a to ve výši $3 \times 3\,100\text{ Kč}$ a $3 \times 300\text{ Kč}$ [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem $10\,200\text{ Kč}$. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku $2\,142\text{ Kč}$, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši $2\,000\text{ Kč}$. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši $14\,342\text{ Kč}$. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.
42. Soud k otázce náhrady nákladů řízení dodává, že neshledal důvod pro žalobcem navrhované navýšení mimosmluvní odměny o dvojnásobek tarifní hodnoty dle § 12 odst. 1 advokátního tarifu, „a to z důvodu časové a materiální náročnosti, která spočívala ve zkoumání aktuální judikatury, vyhledání správného druhu žaloby a sestavení žalobního návrhu, který musel být postupem žalovaného změněn“. K tomuto závěru soud vede to, že předmětný případ nelze shledat z hlediska jeho složitosti za nikterak mimořádný, když výklad rozhodných skutečností lze dovodit z ustálené judikatury správních soudů týkající

se problematiky daňových kontrol. Zároveň soud vychází z toho, že žalobcův zástupce je v oblasti daní etablovaný profesionál, nadto – jak je Krajskému soudu v Brně známo z úřední činnosti – často vystupující před soudy, u kterého lze předpokládat jak znalost (aktuální) judikatury, tak způsoby, jakými se lze soudně bránit proti jednotlivým aktům správce daně. V případě repliky ze dne 25. 1. 2021, obsahující i změnu žalobního petitu, navíc byla žalobci náhradu nákladů řízení plně přiznána v souladu s advokátním tarifem. Zdejší soud se domnívá, že kdyby přistoupil k navrženému navýšení mimosmluvní odměny v nynější věci, pak, chtěl-li by vystupovat konzistentně, by se takové navyšování mimosmluvní odměny stalo spíše pravidlem než výjimkou.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 16. března 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu