



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **Nová Morava, z.s. za rozvoj jižní Moravy, IČ 26633892**
sídlem Příkop 843/4, 602 00 Brno
právně zastoupen advokátem Mgr. Tomášem Rašovským
sídlem Kotlářská 989/51a, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením žalovaného,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 19. 10. 2020 podanou u krajského soudu téhož dne se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného a navrhl, aby soud určil, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 prováděná u žalobce žalovaným je nezákonným zásahem. Dále žalobce navrhl, aby soud zakázal žalovanému u žalobce pokračovat v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období a přikázal mu obnovit stav před nezákonným zásahem.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce za nezákonný zásah považuje především to, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu na základě indicií, které získal v jiném řízení (registrace žalobce z moci úřední jako plátce daně z přidané hodnoty k datu 1. 2. 2015) a které přenesl do daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob, aniž by objektivně posoudil skutečný stav věci. Žalovaný jako správce daně vychází z důkazů, kterým přikládá jiný význam a které jsou vytrhávány ze vzájemných souvislostí a které neodůvodňují zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob.
3. Dále žalobce připomněl, že jeho cílem jako spolku je podle stanov sdružování osob se zájmy v oblasti počítačových věd, moderních technologií a v zájmu ve smysluplném využití volného času. Ze své podstaty nemůže být hlavní činností žalobce jako spolku podnikání nebo výdělečná činnost, spolek může vykonávat pouze vedlejší hospodářskou činnost.
4. Žalovaný považuje příjmy žalobce za příjmy podléhající dani z příjmu, tyto příjmy však byly zaúčtovány jako členské příspěvky, které jsou osvobozené od daně podle § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu. Členské příspěvky přitom nejsou úplatou za poskytovanou službu. Jejich zaplacením mohou členové spolku využívat veškeré služby spolku v souladu se stanovami. K tomu je členský příspěvek je hrazen bez ohledu na to, zda a v jakém rozsahu je internetové připojení využíváno.
5. Žalobce brojil rovněž proti hodnocení svědeckých výpovědí aktivních členů žalovaným jako nevěrohodných, neboť právě tyto vyvracely názor žalovaného ohledně poskytování služby za úplatu ze strany žalobce. V průběhu svědeckých výpovědí správce daně nepostupoval v souladu s předvoláním, ale kladl svědkům otázky z období před více než deseti lety. Výpovědi svědků tudíž mohly být neúplné nebo rozporuplné, toto však nelze vykládat k tíži žalobce.
6. Ani internetové stránky, z nichž žalovaný dovodil poskytování internetového připojení žalobcem, nelze využít, jelikož žalobce nebyl nikdy iniciátorem těchto stránek, ani neměl zájem o zveřejnění na těchto stránkách. Navíc zápisy jsou z roku 2011 a do dnešního dne nebyly změněny a je na nich uveden i chybný název spolku žalobce.
7. Žalovaný tak měl při hodnocení důkazů dle § 8 daňového řádu posoudit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Ze způsobu provádění daňové kontroly a výzev adresovaných žalobci však vyplývá, že správce daně hodnotil důkazy pouze výběrovým způsobem a nikoli v souladu s daňovým řádem.

8. Nezákonný zásah žalobce spatřuje rovněž v provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob zpětně za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015, jelikož lze daňovou kontrolu provádět pouze zpětně za předchozí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně za rok 2013 uplynula 31. 3. 2017, lhůta pro stanovení daně za rok 2014 uplynula 31. 3. 2018 a lhůta pro stanovení daně za rok 2015 uplynula 31. 3. 2019. Daňová kontrola žalovaného zahájena 21. 10. 2019 na této skutečnosti nemůže nic změnit a v daném případě se jedná o svévolný zásah žalovaného do právní sféry žalobce.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 3. 12. 2020. Předně upozornil na to, že žalobce vykazoval financování činnosti z členských příspěvků, přestože fakticky poskytoval služby spočívající v umožnění internetového připojení za úplatu, přičemž tyto služby jsou zdanitelnými plněními ve smyslu § 2 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jež vstupují do výpočtu obratu pro účely registrace k dani z přidané hodnoty. Jelikož tento obrat přesáhl 1 000 000 Kč, stal se žalobce na základě rozhodnutí ze dne 15. 2. 2018, č. j. 551663/18/3001-40512-705415, plátcem daně. Následně pak dospěl k závěru, že žalobce měl v roce 2013, 2014 a 2015 příjmy z ekonomické činnosti podléhající zdanění, které však v daňových přiznáních deklaroval jako příjmy, jež nejsou předmětem daně dle § 18 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Jelikož žalobce nereagoval na výzvy žalovaného k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015, došlo dne 21. 10. 2019 k zahájení daňové kontroly.
10. Daňovou kontrolu lze zahájit kdykoli, tj. i za situace, kdy neexistují pochybnosti o správném stanovení daně. V okamžiku zahájení daňové kontroly tak nemusí být známy konkrétní důvody pro její zahájení. Pokud konkrétní pochybnosti existují, neexistuje povinnost správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu sdělovat. Tvrdí-li žalobce absenci odůvodnění zahájení daňové kontroly, resp. nedostatečnost poznatků z registračního řízení pro zahájení daňové kontroly, je tato argumentace lichá. Navíc dal žalobci prostřednictvím výzev k podání dodatečných daňových přiznání prostor k nápravě.
11. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015 uplyne v souladu s § 38r zákona o daních z příjmů a § 148 daňového řádu nejdříve dnem 1. 7. 2022. Zahájením daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období dne 21. 11. 2019 začala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která uplyne dnem 22. 11. 2022, nenastanou-li další skutečnosti mající vliv na lhůtu pro stanovení daně.
12. Pokud jde o polemiky žalobce nad skutečnostmi zjištěnými v registračním řízení, tyto jsou jednak předmětem soudního přezkumu výsledku registračního řízení, jednak je žalobci zachováno právo proti zjištěním a závěrům žalovaného, pokud tyto souvisí s předmětem daňové kontroly, brojit v jejím průběhu. Hodnocení důkazů žalovaným v rámci daňové kontroly nemůže být předmětem soudního přezkumu prováděného na základě zásahové žaloby.

IV. Další procesní vyjádření účastníků

13. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 5. 1. 2021, v níž rozporoval především uplatnění § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na projednávanou věc. Žalobce jako zapsaný spolek nemůže uplatnit daňovou ztrátu dle § 34 zákona o daních z příjmů, ale

může snížit základ daně dle § 20 odst. 7 téhož zákona. Daňovou kontrolu tak lze provádět zpětně pouze za předchozí 3 roky. Žalobce neuplatňoval žádnou daňovou ztrátu podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení nelze na daný případ ani aplikovat. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015 tak již uplynula. Daňová kontrola byla zahájena po prekluzi daňové povinnosti.

14. Žalovaný na tuto repliku reagoval svým vyjádřením ze dne 4. 2. 2021, v němž upozornil na to, že žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 uplatnil ztrátu ve výši 1 286 Kč. V souladu s tímto daňovým přiznáním byla pravomocně vyměřena daňová ztráta, a to konkludentním platebním výměrem ze dne 2. 7. 2014. Podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze vyměřenou daňovou ztrátu odečíst od základu daně nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Pro aplikaci § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů není nutné faktické uplatnění daňové ztráty nebo její části ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položky odčitatelné od základu daně, nýbrž dostačuje pouze potencialita jejího uplatnění. Vyměřenou daňovou ztrátu za rok 2013 nebo její část si mohl žalobce v souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů odečíst od základu daně v 5 následujících zdaňovacích obdobích bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřila. Skutečnost, že tak neučinil, nemůže vyloučit aplikaci souvisejících ustanovení zákona o daních z příjmů.
15. Žalobce na uvedené podání žalovaného zareagoval podáním ze dne 15. 3. 2021. Opětovně poukázal na charakter své osoby – zapsaný spolek, který nemůže uplatnit daňovou ztrátu ve smyslu § 34 zákona o daních z příjmu, ale může snížit základ daně dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který dopadá na veřejně prospěšné poplatníky.
16. Žalovaný v podání ze dne 31. 3. 2021 odkázal na judikaturu podporující jeho právní názor. Ustanovení § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů zakotvuje, že se jeho odst. 1 a 2 nevztahuje na obecně prospěšné společnosti, nicméně žalobce je zřízený jako spolek, nikoliv jako obecně prospěšná společnost. Argumentace žalobce ustanovením § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nepřipadná, jelikož toto ustanovení výslovně zmiňuje možnost (nikoliv povinnost) uplatnění daňové ztráty podle § 34 zákona o daních z příjmů. Nad rámec vyjádření k žalobním tvrzením žalovaný poukázal na ukončení daňové kontroly dne 15. 2. 2021 a probíhající odvolací řízení ve věci doměřené daně z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období.
17. Žalobce reagoval podáním ze dne 21. 5. 2021. Má za to, že se v jeho případě jedná o veřejně prospěšného poplatníka dle § 17a odst. 1 zákona o daních z příjmů. Opětovně poukázal na § 20 odst. 7 téhož zákona, který se na tento případ vztahuje, a naopak § 34 na případ žalobce nedopadá, s poukazem na § 34 odst. 3 tohoto zákona, dle něhož možnost uplatnění daňové ztráty dle odst. 1 a 2 tohoto ustanovení se nevztahuje na obecně prospěšné společnosti. Rozdíl je podle žalobce jen v definici, neboť veřejně prospěšný poplatník je dle původní definice obecně prospěšná společnost.
18. Na základě výzvy zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2021 žalobce v podání ze dne 19. 7. 2021 změnil petit svého žalobního návrhu, kdy navrhl, aby soud určil, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 provedená žalovaným u žalobce je nezákonným zásahem. Usnesením ze dne 27. 7. 2021, č. j. 31 A 169/2020-122, krajský soud připustil změnu petitu v tomto znění.

V. Posouzení věci krajským soudem

19. Žaloba byla podána podle § 82 s. ř. s., dle něhož 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.
20. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
21. Dle § 87 odst. 1 s. ř. s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.
22. 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. Dle § 87 odst. 3 s. ř. s. soud žalobu zamítne, není-li důvodná.
23. Podle § 85 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
24. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu z § 85 s. ř. s. dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS), nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví (viz např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS, pokud jde o žalobu proti rozhodnutí, nebo rozsudek ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Aps 1/2011-101, pokud jde o žalobu na ochranu proti nečinnosti). K otázce vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. a žalobou na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS, uvedl, že *„[p]římo žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřípadá v úvahu, a to ani po „zprocesnění“ zásahu jinými právními prostředky ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s.“*
25. Podle okolností však může být nejen zahájení, ale i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud v této souvislosti již v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, judikoval, že *„[d]aňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, 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. [...] Od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah.“ Zásahová žaloba tedy chrání „proti jakýmkoliv jiným aktům či úkonům veřejné správy směřujícím proti jednotlivci, které jsou způsobitelné zasáhnout sféru jeho práv a povinností a které nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS).

26. V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu shrnul, že prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení. Rozšířený senát výslovně uvedl, že pomocí zásahové žaloby „nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň.“ Současně však rozšířený senát připustil, že daňový subjekt je zásahovou žalobou oprávněn „brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole.“
27. V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, Nejvyšší správní soud k případnému souběhu žaloby proti rozhodnutí a žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, které souvisí s prováděním daňové kontroly, uvedl, že „[p]ředmět řízení před soudem však v obou případech zůstává odlišný: předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž určité mimořádně invazivní jednání správce daně v kontrole (např. nezákonná kontrola v místě sídla podnikatele). Soudní ochrana proti daňové kontrole „neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními“ (ALGON PLUS, bod 43). Naproti tomu výsledek kontroly, finálně ztělesněný v rozhodnutí o doměření daně, je předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí.“
28. Jakkoliv zásahová žaloba v obecné rovině nemá „štěpit“ jednotlivé úkony správního či daňového řízení do desítek či stovek různých zásahů, závisí její přípustnost na kontextu případu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétnímu postupu správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51).
29. V daném případě žalobce za nezákonný zásah pokládal zahájení a následné provádění daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob u žalobce.
30. Jak vyplývá z výše citované judikatury vztahující se k žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly a souběhu se žalobou proti rozhodnutí, jež bude výsledkem takové daňové kontroly, krajský soud se v rámci nyní

projednávané žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nemůže zabývat těmi žalobními námitkami, které souvisí se samotným věcným posouzením předmětu daňové kontroly, tj. otázkou doměření daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob.

31. Pokud tedy žalobce rozporuje hodnocení důkazů provedené žalovaným (včetně hodnocení provedených svědeckých výpovědí a internetových stránek), kterým žalovaný dle žalobce přikládá jiný význam, tyto důkazy vytrhává ze vzájemných souvislostí a nehodnotí je v souladu s § 8 daňového řádu, soud se výslovně hodnocením důkazů v nyní projednávané věci zabývat nemůže, neboť tato otázka bude předmětem až případného soudního přezkumu rozhodnutí vydaného jako výsledek daňové kontroly a následně potvrzeného v odvolacím řízení.
32. Stejně tak se soud nezabýval povahou činnosti žalobce, zda se jedná o podnikání či jinou výdělečnou činnost, neboť i tato otázka je klíčová pro meritorní posouzení případné daňové povinnosti žalobce, nikoliv pro to, zda zahájením a prováděním daňové kontroly ze strany žalovaného došlo k nezákonnému zásahu vůči žalobci.
33. Shodné závěry dopadají také na argumentaci žalobce stran příjmů v podobě členských příspěvků a jejich osvobození dle § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu. I tato otázka je podstatná pro samotný meritorní přezkum případně stanovené daňové povinnosti žalobce.
34. Naproti tomu se krajský soud zabýval námitkou zahájení daňové kontroly na základě indicií, které žalovaný (jako správce daně) získal v rámci řízení zahájeném ex offio o registraci žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty k datu 1. 2. 2015. Žalobce přitom brojí proti přenesení takových poznatků do daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob, aniž by žalovaný objektivně posoudil skutečný stav věci. Soud však neshledal v dané věci důvod, proč by zjištěné poznatky z „registračního“ řízení k dani z přidané hodnoty nemohly být použity v rámci řízení o dani z příjmů právnických osob, resp. jako podklad pro zahájení daňové kontroly k prověření daňové povinnosti žalobce na této dani.
35. Žalobce žalovanému vytýká neobjektivní posouzení zjištěných poznatků z tohoto „registračního“ řízení, nicméně blíže žalobce neuvedl, v čem toto neobjektivní posouzení má spočívat. Soud přitom poznatky, které byly zjištěny v „registračním“ řízení a které byly následně využity pro odůvodnění zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob, neshledal takového rázu, aby tyto nemohly objektivně sloužit jako důvod pro zahájení daňové kontroly. Obecně lze totiž konstatovat, že poznatky plynoucí z provedených svědeckých výpovědí, jakož i z internetových stránek (zj. skutečnost, že žalobce fakticky vykonává výdělečnou činnost, neboť za službu internetového připojení dochází k poskytování úplat, avšak formou členských příspěvků), mohou být důvodem pro zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob, neboť takto zjištěné poznatky z jiného řízení vzbuzují natolik závažné pochyby o správnosti dříve předkládaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, že tyto pochyby vedou žalovaného (správce daně) až k nutnosti zahájit daňovou kontrolu a v rámci ní dříve deklarované údaje v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob prověřit z hlediska jejich správnosti. Toto hodnocení však nic nemění na závěru uvedeném v bodech 31 až 33 tohoto rozsudku z hlediska posouzení správnosti těchto jednotlivých indicií, které je podstatné pro samotné meritorní posouzení doměření daně z příjmů právnických osob. Pro zahájení daňové kontroly však soud tyto indicie shledal jako

dostačující a bylo právě podstatou daňové kontroly prověřit jejich pravdivost či nepravdivost.

36. Dalším důvodem pro shledání daňové kontroly za nezákonnou je podle žalobce skutečnost uplynutí lhůty pro stanovení daně za rok 2013, 2014 i 2015. Právě námitka prekluze daňové povinnosti se stala diskutovanou otázkou v navazujících podáních žalobce i žalovaného.
37. Z příslušné judikatury správních soudů přitom vyplývá, že v případě shledání existence prekluze pro stanovení daňové povinnosti se jedná o možný důvod úspěšnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem vůči zahájení a provádění daňové kontroly.
38. Na základě tvrzení obou stran je mezi nimi nesporné, že žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 uplatnil daňovou ztrátu ve výši 1 286 Kč. Tato skutečnost ostatně vyplývá také z předloženého správního spisu, jehož součástí je žalobcem podané daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 (listina č. A1 správního spisu). Žalovaný jako správce daně konkludentním platebním výměrem ze dne 2. 7. 2014 žalobci vyměřil daňovou ztrátu shodné výše.
39. Dle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.
40. To má vliv na běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Lhůta pro stanovení daně jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která je možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které je možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.
41. Žalobce proti tomuto výkladu brojil tím, že jako zapsaný spolek nemůže uplatnit daňovou ztrátu dle § 34 zákona o daních z příjmů s poukazem na ustanovení § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ale může snížit základ daně dle § 20 odst. 7 téhož zákona.
42. Podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů platí, že ustanovení odstavců 1 a 2 se nevztahují na obecně prospěšné společnosti, s výjimkou obecně prospěšných společností, které jsou vysokou školou nebo poskytovateli zdravotních služeb.
43. Žalobce tak má za to, že spadá pod pojem obecně prospěšná společnost, v důsledku čehož na něj nedopadá možnost odečtu daňové ztráty od základu daně, a tím pádem ani užití § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.
44. Forma právnické osoby „obecně prospěšná společnost“ byla definována v zákoně č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, který byl v důsledku nabytí účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, k 31. 12. 2013 zrušen. Dle § 2 tohoto zákona se za obecně prospěšnou společnost pokládala právnická osoba, která je založena podle tohoto zákona, poskytuje veřejnosti obecně prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek a její výsledek hospodaření (zisk) nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů jejích orgánů nebo zaměstnanců a musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla obecně prospěšná společnost založena.

45. Již z tohoto legálního vymezení pojmu „obecně prospěšná společnost“ je zřejmé, že argumentace žalobce o shodě pojmů „obecně prospěšná společnost“ a „veřejně prospěšný poplatník“ je lichá, neboť jak sám žalobce explicitně uvedl ve svých podáních, on sám měl nejprve právní formu občanského sdružení, následně po rekodifikaci soukromého práva formu spolku (žalobce ve svém názvu využívá zkratku „z. s.“), a nikoliv formu „obecně prospěšná společnost“. Žalobce nikterak netvrdil ani to, že by byl zřízen na základě zákona o obecně prospěšných společnostech.
46. Kromě toho je třeba poukázat na definici veřejně prospěšného poplatníka, kterým se podle § 17a zákona o daních z příjmů (ve znění účinném od 1. 1. 2014) rozumí poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Podle odst. 2 téhož ustanovení veřejně prospěšným poplatníkem naopak není obchodní korporace, Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář, profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů, zdravotní pojišťovna, společenství vlastníků jednotek a nadace, která dle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli nebo jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli.
47. Žalobce ve svém podání ze dne 21. 5. 2021 odkazuje na § 18 odst. 8 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2013).
48. Dle tohoto ustanovení se za poplatníky podle odstavce 3 považují zejména zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti, občanská sdružení včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon. Za tyto poplatníky se nepovažují obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. Tímto nejsou dotčena ustanovení zvláštních právních předpisů.
49. Odkazovaný odst. 3 ustanovení § 18 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, pak uváděl, že u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou uvedenou v odstavci 4 písm. d).
50. Citovaný § 18 odst. 8 zákona o daních z příjmů vymezoval obsahově institut odpovídající pojmu „veřejně prospěšný poplatník“ před novelizací zákona o daních z příjmů účinnou od 1. 1. 2014, byť explicitně nebylo užito pojmu „veřejně prospěšný poplatník“. Podstatné pro projednávanou věc je však skutečnost, že výčet právních forem právnických osob, které jsou dle tohoto ustanovení „veřejně prospěšným poplatníkem“, obsahuje jako jednu z forem i obecně prospěšnou společnost vedle občanského sdružení a dalších forem. Nelze se tak ztotožnit s argumentací žalobce, že *„rozdíl je pouze v definici, neboť veřejně prospěšný poplatník je dle původní definice obecně prospěšná společnost.“* Zatímco veřejně prospěšný poplatník je pojem používaný zákonem o daních z příjmů pro vymezení určitých poplatníků, kteří vzhledem k charakteru své činnosti mohou využít jistých výhod v souladu se zákonem o daních z příjmů, obecně prospěšná společnost je formou právnické

osoby, která dle charakteru své činnosti mohla spadat pod pojem veřejně prospěšný společník.

51. Na základě uvedeného závěru proto nelze souhlasit ani s názorem žalobce o nemožnosti odečtu daňové ztráty dle § 34 zákona o daních z příjmů a na to navazující nemožnosti užití § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na jeho případ, neboť žalobce není obecně prospěšnou společností, tudíž § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů je na něj aplikovatelný, stejně jako § 38r odst. 2 téhož zákona.
52. Lze souhlasit se žalovaným, že pro aplikaci § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů není důležité skutečné uplatnění daňové ztráty, nýbrž potencialita jejího uplatnění. Žalobce si daňovou ztrátu za rok 2013 či její část mohl odečíst od základu daně v 5 následujících zdaňovacích obdobích bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřila.
53. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015 by tak uplynula nejdříve v souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a § 148 daňového řádu dnem 1. 7. 2022. K zahájení daňové kontroly k dani z příjmů právnických osob dne 21. 11. 2019 tak nedošlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015. I tuto námitku proto soud shledal nedůvodnou.

VI. Shrnutí a náklady řízení

54. S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, soudu proto nezbylo, než žalobu v souladu s § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítnout jako nedůvodnou.
55. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 29. září 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.