



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **STAPPA mix, spol. s r. o.**, IČO 18825729
sídlem Heršpická 796/11, 639 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Luděkem Šrubařem
sídlem Hanusova 1537/1, 140 00 Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem náměstí Svobody 98/4, 602 00 Brno

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím ve vedení daňové kontroly žalovaným na daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, která byla zahájena protokolem ze dne 28. 2. 2019, č. j. 742160/19/3001-60563-707504

takto:

- I. Daňová kontrola vedená žalovaným ve věci daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, zahájená protokolem ze dne 28. 2. 2019, č. j. 742160/19/3001-60563-707504, **byla nezákonná.**

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 21 301 Kč, a to k rukám jeho advokáta Mgr. Luďka Šrubaře do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v tom, že žalovaný u něj dne 28. 2. 2019 zahájil a posléze vedl daňovou kontrolu zaměřenou na daň vybíranou srážkou dle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Nezákonnost předmětné daňové kontroly dle žalobce konkrétně spočívá v jejím zahájení po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalovaný je ve všech kontrolních postupech vedených s žalobcem velmi liknavý a následně zneužívá svých pravomocí a provádí úkony jen s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Při kontrolních postupech dochází také k průtahům, které újmu žalobce prohlubují. Konkrétní průtahy žalobce označil v rámci své *repliky* ze dne 5. 2. 2020.
3. K prodloužení lhůty pro stanovení daně výzvou k dodatečnému daňovému tvrzení nemohlo dojít, jelikož byla vydána účelově v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, a na jejím základě nedošlo k doměření daně. Reakci žalobce na tuto výzvu žalovaný zcela svévolně a proti skutečné vůli žalobce posoudil jako dodatečné vyúčtování. Zároveň žalovaný zcela záměrně vynechal povinný postup k odstranění vad podání, aby se žalobce nemohl dále vyjádřit ke způsobu, jakým byla posouzena jeho reakce. Úkony správce daně, jejichž hlavním účelem je zachování lhůty pro stanovení daně, lhůtu fakticky neprodlužují.
4. Z průběhu daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 nebylo možné dovozovat, že by žalobci měla být doměřena srážková daň z příjmů fyzických osob za rok 2014. Ani v době podání žaloby nebylo jasné, s jakým závěrem daňová kontrola skončí.
5. V přípisu ze dne 26. 7. 2021 žalobce uvedl, že k ukončení daňové kontroly došlo dne 8. 7. 2020 a následně byl vydán platební výměr, proti kterému se odvolal.
6. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby soud konstatoval, že jde o nezákonný zásah a zakázal v něm pokračovat. Pro případ, že by došlo k ukončení daňové kontroly, eventuálně navrhl, aby byla vyslovena nezákonnost zásahu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 19. 12. 2019 nejprve rekapituloval procesní vývoj věci. Dále uvedl, že lhůta pro stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 by skončila dne 2. 4. 2018 (jelikož 1. 4. 2018 byla neděle). S ohledem na průběh daňové kontroly daně z příjmů právnických osob

za zdaňovací období roku 2013 je zřejmé, že v doměřovacím řízení zahájeném doručením výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dojde k doměření daně.

8. Neustálé doplňování důkazních prostředků a pozměňování vyjádření žalobce v rámci daňové kontroly z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 nelze klást k tíži správce daně. Jestliže žalovaný v rámci této daňové kontroly zjistil indicie, že daň za zdaňovací období roku 2014 nebyla stanovena správně, nemohl postupovat jinak, než vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud by žalovaný rovnou zahájil daňovou kontrolu, zkrátit by žalobce na jeho právech. Rovněž by žalobce zkrátit na jeho právech, pokud by jeho reakci posoudil jako nevyhovění výzvě a přistoupil by k doměření daně pomůckami, popř. pokud by setrval na postupu k odstranění pochybností, jelikož daňová kontrola poskytuje žalobci mnohem širší katalog práv.
9. S ohledem na uvedené má žalovaný za to, že daňová kontrola není nezákonným zásahem. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Jednání před soudem konané dne 29. 9. 2021

10. Při jednání účastníci setrvali na již dříve písemně uplatněné argumentaci. Žalobce poukázal na následnou judikaturu věci se týkající. Žalovaný zdůraznil skutkovou provázanost věci s problematikou stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Uvedl, že v nyní projednávané věci byla daňová kontrola ukončena a bylo vydáno rozhodnutí o stanovení daně, ve vztahu k němuž nyní probíhá odvolací řízení. Dodal, že brojí-li žalobce proti jednotlivým úkonům správce daně v daňové kontrole, jedná se o žalobu nepřípustnou a měla by být odmítnuta. Soudní ochrana by žalobci byla případně poskytnuta v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.
11. Soud konstatoval obsah soudního i správního spisu. K důkazu četl listiny předložené žalobcem při jednání, a to protokol o ústním jednání ze dne 5. 8. 2020 a sdělení ohledně korespondenčního nahlížení do spisu ze dne 10. 2. 2021 vč. přílohy.

V. Posouzení věci

12. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem byla podána včas, je přípustná a projednatelná (srov. např. zejména body [10] až [14] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2020, č. j. 10 Afs 218/2020-36; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla před projednáním věci soudem ukončena (došlo tedy k ukončení tvrzeného zásahu), soud rozhodoval v souladu s § 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), dle skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.
13. Podstatu sporu mezi účastníky řízení lze spatřovat primárně v jejich rozdílném názoru na to, jestli lhůta pro stanovení daně vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 uplynula před zahájením daňové kontroly, nebo nikoliv. Rozřešení této otázky je pro závěr soudu o (ne)zákonnosti zásahu stěžejní, jelikož daňová kontrola zahájená po uplynutí lhůty pro stanovení příslušné daně je nezákonná (srov. bod [15] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40).

14. Lhůta pro stanovení daně je dle § 148 odst. 1 daňového řádu tříletá. V určitých situacích upravených v odstavci 2 lze docílit prodloužení základní lhůty, a to mimo jiné při *podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně*.
15. Pro zdaňovací období roku 2014 by lhůta pro stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob uplynula dne 2. 4. 2018. Žalovaný vydal dne 12. 3. 2018 (žalobci doručeno dne 13. 3. 2018) výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalobce na tuto výzvu reagoval dne 21. 3. 2018. Rozhodující otázky z hlediska uplynutí/prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení předmětné daně tedy spočívají v tom, zda výzvu žalovaného lze považovat za „výzvu vedoucí k doměření daně“, popř. zda reakci žalobce na tuto výzvu lze považovat za podání dodatečného daňového tvrzení.
16. Ve výzvě žalovaný uvedl, že v průběhu daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 mu vznikly pochybnosti o tom, jestli žalobcem deklarované transakce související s vydáním listinných dluhopisů proběhly v roce 2012. Současně uvedl, že má za to, že k emitování dluhopisů došlo až v roce 2013 jejich zaknihováním. Vzhledem k jejich emitování až v roce 2013 vyplacené úrokové výnosy podléhají zvláštní sazbě daně vybírané srážkou u plátce podle § 36 odst. 2 písm. a), odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
17. V reakci na výzvu žalobce mimo jiné uvedl, že daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 je teprve na počátku dokazování a dovozovaná povinnost z probíhajícího řízení žádným způsobem nevyplývá. Dále výslovně zpochybnil, že by mu vznikla povinnost podat dodatečné daňové tvrzení.
18. V návaznosti na následně realizovaný postup k odstranění pochybností byla dle § 90 odst. 3 daňového řádu zahájena dne 28. 2. 2019 daňová kontrola (protokol čj. 742160/19/3001-60563-707504) nevyměřené daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014. Tato daňová kontrola byla ukončena dne 8. 7. 2020 projednáním zprávy o daňové kontrole.
19. K prodlužování prekluzivní lhůty pro stanovení daně v důsledku výzvy správce daně, potažmo v důsledku reakce daňového subjektu na tuto výzvu, existuje judikatura Nejvyššího správního soudu. Zdejší soud neshledal důvodu, pro nějž by se měl od této judikatury odchýlit.
20. Z bodu [18] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29, plyne obecný závěr, že *účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměření daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Daňovou kontrolu tudíž může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně. Je tomu tak také proto, že daňová kontrola již rozsahem oprávnění správce daně při jejím provádění může relativně citelně daňový subjekt omezit*.
21. Vyjádří-li daňový subjekt nesouhlas s důvody podání dodatečného daňového přiznání, lze to dle judikatury Nejvyššího správního soudu vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu na daň ve výši 0 Kč. Z výše citovaného rozsudku však dále jednoznačně vyplývá, že takovou reakci nelze považovat za dodatečné daňové tvrzení

vedoucí k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Kasační soud přímo uvedl (bod [20]), že *smyslem a účelem dané právní normy je totiž prodloužit lhůtu pro stanovení daně v případě, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daň ve výši odlišné od poslední známé daně (tedy na daň vyšší nebo nižší) tak, aby měl správce daně dostatečný prostor tvrzení daňového subjektu prověřit. Jen tehdy dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez dalšího. Nelze akceptovat, aby k prodloužení lhůty sama o sobě vedla jakákoliv reakce daňového subjektu na výzvu správce daně, bez ohledu na souvislost doměření daně s důvody vydané výzvy. V takovém případě by byla omezující podmínka daného ustanovení („pokud výzva vedla k doměření daně“) vyprázdněna ve všech případech, kdy daňový subjekt nezůstane zcela pasivní.*

22. Dále lze poukázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015-49, z něhož plyne, že *lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu se prodlužuje o jeden rok pouze tehdy, pokud výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla skutečně tím úkonem, na základě kterého došlo k doměření daně. Byla-li daň doměřena až na základě následně vedené daňové kontroly, není naplněna hypotéza uvedené právní normy a k prodloužení lhůty k stanovení daně nedochází.*
23. V neposlední řadě lze uvedenou názorovou linii doložit i odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70 (viz zejména bod [40]), v němž soud své předchozí závěry rekapituloval a uvedl, že z nich shodně plyne, že výzva správce nevede k doměření daně, je-li třeba provést daňovou kontrolu, a *to bez hledu na to, že výsledek kontroly nakonec potvrdí podezření vyjádřené ve výzvě.*
24. Jak bylo předesláno výše, zdejší soud z vyslovených závěrů vycházel a má tak za to, že je-li k doměření daně nutno provést daňovou kontrolu, dochází tím z povahy věci k „přetržení“ věcné souvislosti mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměřením daně. Vzhledem k tomu, že pro účely doměření daně byla v nynější věci daňová kontrola zahájena, tak výzva žalovaného ze dne 12. 3. 2018 nevedla k prodloužení lhůty pro stanovení daně.
25. Stejný závěr pak nutno vyslovit i k (absentujícím) účinkům reakce žalobce na výzvu žalovaného. Pokud by měly být přiznány účinky ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu jakékoliv (nesouhlasné) reakci daňového subjektu na učiněnou výzvu, bylo by to zjevně proti smyslu daného ustanovení, na což ve výše citované judikatuře poukázal i Nejvyšší správní soud.
26. Není významné ani to, že v nynější věci žalovaný před zahájením daňové kontroly nejprve realizoval postup k odstranění pochybností. Ačkoliv zahájení tohoto postupu by samo o sobě nevyplývalo, že výzva k dodatečnému daňovému tvrzení vedla k doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43), nelze akceptovat, aby tímto způsobem správce daně „obešel“ limit, který umožňuje vést daňovou kontrolu (jakožto citelný zásah do právní sféry daňových subjektů) pouze ve lhůtě pro stanovení daně. Lze jen zopakovat, že ponechá-li správce daně příslušné úkony až na konec lhůty pro stanovení daně, je třeba mu to klást k tíži.
27. Vzhledem k tomu, že žalobce spatřoval nezákonnost daňové kontroly primárně v jejím zahájení až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, což soud posoudil jako důvodný žalobní bod, nebylo třeba zabývat se zvláště tvrzenými průtahy v jejím průběhu.

28. Poukázal-li pak žalovaný při jednání na skutečnost, že ve věci je již vedeno odvolací řízení proti rozhodnutí žalovaného o stanovení daně, pročez by soudní ochrana měla být žalobci poskytnuta až v řízení o případné žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, nutno konstatovat, že soudní řád správní ve vztahu k posuzování zákonnosti daňové kontroly připouští jistou dvojkolejnost soudního přezkumu (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, věc *ALGON PLUS*).

VI. Závěr a náklady řízení

29. Soud shledal žalobu důvodnou, jelikož k zahájení daňové kontroly došlo až po uplynutí lhůty pro stanovení předmětné daně. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla ke dni rozhodování soudu ukončena, toliko určil, že šlo o nezákonný zásah (§ 87 odst. 2 s. ř. s.).
30. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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.
31. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalované. Odměna jeho advokáta 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 čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika ze dne 5. 2. 2020, účast na jednání před soudem dne 29. 9. 2021) a čtyři režijní paušály, a to ve výši 4 x 3 100 Kč a 4 x 300 Kč, dále cestovní výdaje žalobcova advokáta ve výši 751 Kč (jízdné Praha hl. n. – Brno hl. n. a zpět), promeškaný čas strávený advokátem žalobců cestou z místa jeho sídla v Praze k jednání u soudu v Brně dne 29. 9. 2021 a zpět v rozsahu dvanácti započatých půlhodin ve výši 12 x 100 Kč, jakož i čas promeškaný v důsledku zpoždění zahájení jednání před soudem v rozsahu čtyř započatých půlhodin ve výši 4 x 100 Kč (jednání bylo zahájeno se zpožděním 1:45 hod. v důsledku prodloužení předcházejícího jednání) [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) § 13 odst. 1, 4, § 14 odst. 1 písm. a), b), odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 15 951 Kč. Protože právnická osoba zřízená podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie, jejímž společníkem je žalobcův advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 3 350 Kč, odpovídající dani, kterou je zmíněná právnická osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalované přiznána náhrada nákladů ve výši 21 301 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

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 29. září 2021

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. Petr Pospíšil, v.r.
člen senátu
(§ 54 odst. 2 věta druhá s. ř. s.)