



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **Bc. F. N.**, nar.: X,  
bytem X,  
*zastoupen Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem,  
se sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno,*

proti  
žalované: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj**,  
se sídlem Krymská 2a, 360 01 Karlovy Vary,

**v řízení o žalobě před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 až září 2017 zahájené žalovaným u žalobce dne 3. 11. 2020 a prováděné až do dne 10. 2. 2022,**

takto:

- I. **Určuje se, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 – září 2017 zahájená žalovaným u žalobce dne 3. 11. 2020 a ukončená dne 10. 2. 2022, byla nezákonným zásahem žalovaného vůči žalobci.**
- II. **Žalovaný je povinen do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14 342 Kč, a to k rukám jeho zástupce, Ing. Radka Lančíka, daňového poradce.**

**Odůvodnění:**

*Předmět řízení*

1. Žalobce se domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřoval v zahájení a provádění daňové kontroly u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

leden 2017 až září 2017, neboť podle jeho názoru byla tato daňová kontrola zahájena až po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

### *Obsah žaloby*

2. Žalobce uvedl, že žalovaný jej vyzval celkem devíti výzvami vydanými postupně 12. 2. 2020, 29. 5. 2020 a 1. 6. 2020 k podání dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 až září 2017, avšak k doměření daně na základě těchto výzev nedošlo. Jelikož vydání výzev nevedlo k doměření daně, nedošlo v jejich důsledku ani k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu o jeden rok.
3. Žalovaný následně dne 3. 11. 2020 protokolem č. j. 931771/20/2403-60563-404858 u žalobce zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za období leden 2017 až březen 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatele S.Amanti s.r.o., za zdaňovací období duben 2017 až prosince 2017 v přijatých zdanitelných plnění od dodavatele GLAMUR Company s.r.o. a za zdaňovací období únor 2018 až červenec 2018 a září 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatele TYTANUS s.r.o., přičemž ke dni podání žaloby tato daňová kontrola stále probíhala.
4. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu od 3. 11. 2020 znovu běží tříletá lhůta pro stanovení daně, byla-li daňová kontrola zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za leden 2017 uplynula dne 25. 2. 2020 a lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za září 2017 uplynula dne 25. 10. 2020, daňová kontrola za období leden 2017 až září 2017 nebyla zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Probíhající daňová kontrola je tak nezákonná.
5. Důvodem pro provádění daňové kontroly je skutečnost, že žalovaný mylně vycházel z toho, že v důsledku vydání výzev k podání dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 až září 2017 došlo prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok. Dle žalobce tyto výzvy nemohly podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužit lhůtu pro stanovení daně o jeden rok, jelikož nevedly k doměření daně. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29. Žalobce navrhl, aby soud žalovanému zakázal další provádění daňové kontroly a pro případ, že by v době rozhodnutí soudu již tento nezákonný zásah netrval, aby pouze konstatoval její nezákonnost.
6. Podáním ze dne 12. 2. 2022 nazvaným coby doplnění žaloby sdělil žalobce soudu, že dne 10. 2. 2022 ukončil žalovaný daňovou kontrolu u daně z přidané hodnoty za období leden 2017 až září 2017. V souvislosti s tím žalobce omezil žalobní petit, podle něhož se nadále domáhal toliko určení daňové kontroly coby nezákonného zásahu.
7. Nad rámec tohoto sdělení žalobce poukázal na to, že judikatura zabývající se vztahem výzvy k podání dodatečného přiznání a následně zahájené daňové kontroly dospěla k závěru, že je-li po výzvě k podání dodatečného přiznání zahájena daňová kontrola, výzva neprodlužuje lhůtu pro stanovení daně o jeden rok. Judikatura ale vychází z premisy, že daňová kontrola byla zahájena v širším rozsahu, než byl rozsah výzvy k podání dodatečného přiznání. V projednávané věci zahájil žalovaný daňovou kontrolu ve shodném rozsahu, v jakém vydal výzvy k podání dodatečného přiznání.
8. Žalobce tak formuloval otázku, zda za situace, kdy je po výzvě k podání dodatečného přiznání zahájena daňová kontrola, neprodlužuje výzva lhůtu pro stanovení daně o jeden

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rok i v případě daňové kontroly zahájené ve shodném rozsahu, jako jsou výzvy k podání dodatečného přiznání.

9. Dle žalovaného rozsah, v jakém po výzvách k podání dodatečného přiznání je zahájena daňová kontrola, není důležitý, z tohoto důvodu ukončil protokolem o ústním jednání ze dne 10. 2. 2022, č. j. 82238/22/2403-60563-405001, daňovou kontrolu i v projednávané věci. Žalobci takový závěr žalovaného nepřijde udržitelným zejména v kontextu s rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 15. 11. 2021, č. j. 52 Af 32/2021-82.
10. Žalobce proto navrhl soudu, aby posoudil, zda výzvy k podání dodatečného přiznání neprodlužují lhůtu pro stanovení daně o jeden rok i v situaci daňové kontroly zahájené ve shodném rozsahu, jako jsou výzvy k podání dodatečného přiznání.

#### *Vyjádření žalovaného*

11. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě uvedl, že po podrobném posouzení případu a s přihlédnutím ke konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu přistoupil k přehodnocení svého postoje k zahájeným daňovým kontrolám na daň z přidané hodnoty za období leden 2017 až září 2017.
12. Výzvy žalovaného k podání dodatečných daňových přiznání jako takové nevedly k doměření daně, jelikož žalovaný do data uplynutí jím prodloužené lhůty pro stanovení daně nedoměřil, když následně zahájil daňové kontroly. K zahájení daňových kontrol došlo až po uplynutí základní tříleté prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Žalovaný tak v rámci ústního protokolovaného jednání se zástupcem žalobce dne 10. 2. 2022 ukončil daňovou kontrolu bez vyčíslení doměrku. Žalovaný dále ukončil i příslušná doměřovací řízení.
13. Jelikož žalovaný vyhověl žalobnímu návrhu žalobce a ukončil provádění daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za období leden 2017 až září 2017, navrhl žalovaný, aby soud řízení dle § 47 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) zastavil. Žalovaný si sice je vědomý podmínky pro uspokojení navrhovatele dle § 62 s. ř. s., v kontextu se žalobním návrhem a vzhledem ke skutečnosti, že plně obnovil stav, který tu byl před zahájením daňových kontrol, má za to, že žalobce plně uspokojil.
14. K žalobcovu doplnění žaloby zopakoval žalovaný informaci o ukončení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden 2017 až září 2017, přičemž zdůraznil, že tímto procesním úkonem plně vyhověl žalobnímu návrhu, když obnovil stav, který tu byl před zahájením daňové kontroly. Žalovaný tedy udělal vše, k čemu je ze zákona oprávněn pro odstranění škodlivého stavu. Současně žalovaný setrval na konstatování irelevantnosti rozsahu daňové kontroly ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu.

#### *Posouzení věci*

15. Soud ve věci rozhodoval bez jednání, neboť oba účastníci s takovým postupem souhlasili ve smyslu § 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.
16. Nejprve se soud zabýval splněním podmínek řízení.
17. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem musí být podle § 84 odst. 1 s. ř. s. podána ve lhůtě dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu; nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Zmeškání této lhůty pak podle § 84 odst. 2 s. ř. s. nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

18. V projednávané věci podal žalobce svou zásahovou žalobu dne 8. 12. 2021, přičemž ji opřel o tvrzení, že dosud trvá nezákonný zásah v podobě daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 – září 2017, jež byla zahájena dne 3. 11. 2020. V intencích nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/2018, na který v této souvislosti správně žalobce poukázal, je nutno dovodit, že tvrzená nezákonně probíhající daňová kontrola představuje trvající zásah. Jde totiž o specifické řízení, přičemž zásah jím působený postupem času graduje, čímž se zvyšuje jeho intenzita (srov. bod 39 citovaného nálezu). Subjektivní i objektivní lhůta pro podání zásahové žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s. počínají plynout ukončením takového řízení. Byla-li tedy v době podání zásahové žaloby daňová kontrola dosud v běhu, o čemž v projednávané věci není sporu, pak je nutno uzavřít, že zásahová žaloba byla podána včas, subjektivní ani objektivní lhůta v daný okamžik dosud neuplynuly.
19. Podmínkou přípustnosti zásahové žaloby je podle § 85 s. ř. s. vyčerpání prostředků ochrany nebo nápravy nabízených jinými právními prostředky, což neplatí, pokud se žalobce domáhá pouze určení, že byl zásah nezákonný. V této souvislosti soud podotýká, že žaloba byla původně podaná v době, kdy ještě daňová kontrola, v níž žalobce spatřoval nezákonný zásah, dosud probíhala, a žalobce se primárně domáhal vydání tzv. konstitutivního rozsudku, kterým by soud zakázal žalovanému v dalším provádění daňové kontroly. Z toho důvodu bylo vyčerpání jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy podmínkou přípustnosti žaloby, přičemž i zde žalobce správně poukázal na závěry obsažené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42. Podle nich není takovým prostředkem ochrany podání stížnosti podle § 261 daňového řádu, a proto ji žalobce nepodal. Její nepodání by proto nebylo na překážku projednání zásahové žaloby. V průběhu řízení však došlo k ukončení předmětné daňové kontroly, na což žalobce reagoval omezením žalobního petitu, jímž se nadále domáhal vydání jen tzv. deklaratorního výroku o nezákonnosti této již ukončené daňové kontroly. Otázka vyčerpání jiných prostředků ochrany nebo nápravy tak v souladu s § 85 s. ř. s. ztratila na významu.
20. Soud tedy dospěl k závěru, že podmínky řízení o zásahové žalobě byly v projednávané věci splněny. Přikročil proto k meritornímu posouzení žalobních tvrzení. Postupoval přitom s ohledem na aktuální znění petitu podle § 87 odst. 1 část věty za středníkem podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu, neboť rozhodoval pouze o určení toho, zda byl zásah nezákonný.
21. Znaky nezákonného zásahu vyplývají z ustanovení § 82 s. ř. s., podle 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.“* Na základě těchto hledisek dovodil Nejvyšší správní soud pomyslný algoritmus posuzování zásahových žalob ve svém rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, v němž uvedl: *„Ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to 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 zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brozit opakovaní „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“* S ohledem na změnu právní úpravy žaloby proti nezákonnému

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

zásahu provedenou zákonem č. 303/2011 Sb., nelze s účinností od 1. 1. 2012 aplikovat šestou shora uvedenou podmínku.

22. O tom, že daňová kontrola může za určitých okolností představovat nezákonný zásah, nepanuje v dlouhodobě ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu žádných pochybností. K tomu lze odkázat např. již na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, v jehož právní větě se uvádí: *„Zahájení i provádění daňové kontroly (...) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.“* Nejvyšší správní soud v této své judikatuře vychází z toho, že daňová kontrola není samostatným řízením, ze kterého by nutně muselo vzejít rozhodnutí, jež bude samo soudně přezkoumatelné (včetně jemu předcházejícího řízení), neboť zpráva o daňové kontrole takovým rozhodnutím není a připustit právo na soudní ochranu toliko vůči platebnímu výměru je nepřipustné, protože ten není nutným výsledkem daňové kontroly. V tomtéž rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud popsal, v jakém případě lze v daňové kontrole shledat přímé zkrácení na právech. *„Daňová 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) vyplývající z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často může porušovat subjektivní práva další.“* Konkrétně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl (podtržení připojil Krajský soud v Plzni): *„Nezákonnou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně.“*
23. Lze tedy konstatovat, že daňová kontrola zahájená a vedená v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, naplňuje všechny znaky nezákonného zásahu, jak byly shora vymezeny s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Jde o zásah v širším slova smyslu, který přímo zkracuje veřejná subjektivní práva daňového subjektu, míří přímo proti němu a je nezákonný, neboť ani k žádnému zákonnému výsledku (doměření daně) vést z povahy věci nemůže.
24. V projednávané věci jde tedy toliko o otázku, zda skutkové okolnosti projednávaného případu dávají žalobci zapravdu v tom, že skutečně byla vůči němu žalovaným dne 3. 11. 2020 zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2017 až prosinec 2017 v době, kdy již uplynula lhůta pro stanovení této daně.
25. Skutková stránka tohoto řízení je v tomto ohledu zjednodušena potud, že žalovaný tyto klíčové skutkové okolnosti věci nespornuje. Svědčí o tom jak jeho vyjádření k podané žalobě, tak i jeho následný faktický postup ve věci namítané daňové kontroly. Sám žalovaný uvedl, že s přihlédnutím ke konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu v oblasti výkladu ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tj. zejména v oblasti výkladu způsobilosti výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení prodloužit lhůtu pro stanovení daně, přistoupil k přehodnocení svého postoje (právního názoru) k jím zahájeným daňovým kontrolám na DPH za zdaňovací období leden 2017 až září 2017, přičemž shledal, že v žalovaných případech výzvy správce daně k podání dodatečných daňových přiznání za tato zdaňovací období jako takové nevedly k doměření daně, neboť na základě uvedených výzev správce daně daň nedoměřil, když následně zahájil daňové kontroly. Žalovaný výslovně uvedl: *„K zahájení daňové kontroly došlo ovšem až po uplynutí základní tříleté prekluzivní lhůty.“* Na základě toho žalovaný dne 10. 2. 2022 ukončil

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2017 až září 2017, jež byla zahájena dne 3. 11. 2020, a to včetně příslušných doměřovacích řízení. Žalovaný tedy nijak nepopírá, že příslušnou daňovou kontrolu zahájil a vedl až po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

26. Tento závěr ostatně potvrzuje i obsah správního spisu. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně činí podle § 148 odst. 1 daňového řádu 3 roky. Tato lhůta počíná dle téhož ustanovení plynout dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Jde-li o DPH za jednotlivá zdaňovací období leden 2017 – září 2017, stanovil žalovaný správce daně počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty postupně na 1. 3. 2017, 28. 3. 2017, 27. 4. 2017, 12. 6. 2017, 10. 7. 2017, 29. 7. 2017, 30. 8. 2017, 26. 9. 2017 a 29. 10. 2017. Konec této prekluzivní lhůty pro stanovení daně tak ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím nastal postupně 2. 3. 2020, 30. 3. 2020, 27. 4. 2020, 12. 6. 2020, 10. 7. 2020, 29. 7. 2020, 31. 8. 2020, 29. 9. 2020 a 29. 10. 2020. K zahájení daňové kontroly v rozsahu těchto zdaňovacích období došlo dne 3. 11. 2020, tedy ve všech případech již po uplynutí lhůty pro stanovení daně. K argumentaci žalobce, která se týká toho, že prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu nemohlo dojít v důsledku výzev k podání dodatečného daňového přiznání, jež mu žalovaný oznámil dne 19. 2. 2022 (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden 2017 – březen 2017 a květen 2017), respektive dne 1. 6. 2022 (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben 2017 a červen 2017 – září 2017), konstatuje soud především to, že se s ní ztotožňuje i žalovaný, což plyne z jeho vyjádření k žalobě a zejména z toho, že ji akceptoval, příslušnou daňovou kontrolu ukončil a zastavil i příslušné doměřovací řízení. Soudu nezbyvá než závěry, ke kterým v projednávané věci žalovaný dospěl, aprobovat, neboť plně odpovídají judikatuře Nejvyššího správního soudu. Pro přehlednost věci proto soud toliko konstatuje, že ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu stanoví: *„Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní 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.“* Prolongace lhůty pro stanovení daně je tedy dle tohoto ustanovení v případě oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení spojena s tím, že tato výzva vedla k doměření daně. Tento znak však v nyní projednávané věci naplněn nebyl, neboť žalobce na uvedené výzvy reagoval tzv. nulovými dodatečnými daňovými přiznáními a přípisem. Přestože protokol o ukončení postupu k odstranění pochybností ze dne 3. 11. 2020 a zahájení daňové kontroly, č. j. 931771/20/2403-60563-404858, svědčí o tom, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden 2017 – březen 2017 aktivoval žalovaný dne 23. 5. 2020 postup k odstranění pochybností, příslušné listiny ve správním spise předloženém soudu nejsou zahrnuty. Podstatné však je, že žalovaný se případných účinků zahájení postupu k odstranění pochybností, jež následně vedlo k zahájení daňové kontroly (ta byla ale zahájena i ve vztahu ke zbývajícím zdaňovacím obdobím, tedy duben 2017 – září 2017, ve vztahu k nimž zjevně nebyl postup k odstranění pochybností aktivován) sám v projednávané věci nijak nedovolává, až takové dovolání se této skutečnosti by přitom vedlo k povinnosti soudu se jím zabývat. S ohledem na to, že žalovaný akceptoval stávající rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, by však takové vypořádání bylo jen čistě teoretickou prací bez skutkového podkladu a vlivu na výsledek řízení, proto k němu soud nepřistoupil. Vyšel tedy ze závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29, v němž kasační soud uvedl: *„Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, 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.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*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. Daňový 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.“* K těmto závěrům se Nejvyšší správní soud přihlásil i ve své následující praxi, např. v rozsudku ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70. Jelikož v projednávané věci žalovaným vydané výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k doměření daně nevedly, neměly ani efekt předvídaný ustanovením § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neprodloužily tedy lhůtu ke stanovení daně o jeden rok. Tyto lhůty proto ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden 2017 – září 2017 uplynuly a daňová kontrola zahájená ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím dne 3. 11. 2020 byla zahájena až po uplynutí lhůty ke stanovení daně (a proto ani zahájení daňové kontroly nemohlo mít důsledek předvídaný § 148 odst. 3 daňového řádu, tj. přerušení lhůty ke stanovení daně, když tato lhůta již uplynula, a proto ani nemohla být přerušena).

27. Zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden 2017 – září 2017 dne 3. 11. 2020 a její vedení do 10. 2. 2022 bylo nezákonné. Na projednávanou věc tedy plně dopadají shora uvedené závěry o tom, že nezákonné vedení daňové kontroly v době, kdy již uplynula lhůta pro stanovení daně, představuje nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.
28. Soud se nezabýval požadavkem žalobce, aby zvláště posoudil „*názor, zda výzvy k podání dodatečného přiznání neprodlužují lhůtu pro stanovení daně o 1 rok i v situaci daňové kontroly zahájené ve shodném rozsahu, jako jsou výzvy k podání dodatečného přiznání*“, neboť tato argumentace nebyla v řízení žalovaným uplatněna (dokonce ji žalovaný výslovně odmítl), a k rozhodnutí ve věci tak nebylo nutno ji vypořádávat. Žalobcův požadavek tedy vychází z hypotetických výkladů či úvah samotného žalobce. Řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu však není určeno pro řešení hypotetických situací, které by snad mohly někdy v budoucnu nastat, nebo k polemikám akademické povahy.
29. Žalobce v průběhu řízení, v reakci na ukončení daňové kontroly ze strany žalovaného, omezil žalobní petit tak, že se domáhal již jen vydání tzv. deklaratorního výroku, kterým by soud v souladu s § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že zahájení a provádění předmětné daňové kontroly bylo v uvedeném časovém rozmezí nezákonné. Tomuto návrhu soud po výše provedeném posouzení relevantních skutečností výrokem I. tohoto rozsudku vyhověl.
30. Tím samým je řečeno naopak i to, že soud nevyhověl návrhu žalovaného na zastavení řízení postupem podle § 47 písm. b) s. ř. s. na základě uspokojení navrhovatele dle § 62 s. ř. s. Posléze citované ustanovení upravuje uspokojení navrhovatele v soudním řízení správním, které má však svůj předepsaný postup, jenž ovšem nebyl žalovaným využit (§ 62 odst. 1 s. ř. s. předpokládá, že proces uspokojení navrhovatele zahájen sdělením záměru žalobce uspokojit, který musí směřovat od žalovaného vůči soudu; již tato podmínka nebyla v projednávané věci naplněna). Jakkoli lze tedy se žalovaným souhlasit potud, že v průběhu řízení byl nezákonný zásah ukončen, stalo se tak právě jen faktickým jednáním žalovaného mimo procesní režim uspokojení navrhovatele, a proto nemůže dojít k zastavení soudního řízení podle § 47 písm. b) s. ř. s. Současně již však nelze souhlasit se žalovaným v tom, že jeho postupem byl žalobce rovněž materiálně uspokojen, neboť žaloba nesměřovala jen k ukončení nezákonně prováděné daňové kontroly, ale následně také k určení, že se jednalo o nezákonný zásah. Samotné ukončení nezákonného zásahu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

tedy nemohlo tento žalobcem uplatněný nárok z povahy věci uspokojit.

#### *Závěr a náklady řízení*

31. Soud shledal žalobu jako důvodnou, výrokem I. tak určil, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 – září 2017 zahájená žalovaným u žalobce dne 3. 11. 2020 a ukončená dne 10. 2. 2022, byla nezákonným zásahem.
32. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 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. Měl-li úspěch jen částečný, přiznává mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“* Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalobce, který má proto vůči žalovanému právo na náhradu jím důvodně vynaložených nákladů řízení.
33. Zástupcem žalobce je daňový poradce, soud při vyčíslení náhrady nákladů řízení postupoval v souladu s § 35 odst. 2 věty druhé s. ř. s., podle něhož se pro určení výše odměny za zastupování použije v takovém případě obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb. Tímto předpisem je vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“)
34. Přiznaná náhrada nákladů řízení je představována uhrazeným soudním poplatkem za podanou žalobu ve výši 2 000 Kč, odměnou za zastoupení žalobce za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč: příprava a převzetí právního zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, sepsání a podání žaloby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a doplnění žaloby ze dne 12. 2. 2022 dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Ke každému úkonu náleží i náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, byla odměna zástupce za poskytnuté úkony právní služby a náhrada hotových výdajů navýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tedy o 2 142 Kč.
35. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., tj. osoba žalobcova zástupce, a stanovena přiměřená lhůta k plnění v délce jednoho měsíce podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. určená s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 26. září 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.