



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
bytem X
zastoupen advokátem JUDr. Milanem Štětinou
sídlem Jiráskova 614, Česká Lípa

proti

žalovanému: Finanční úřad pro Liberecký kraj
sídlem tř. 1. máje 97, Liberec

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

- I. Zásah žalovaného, spočívající v zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017, byl nezákonný.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 14 342 Kč, k rukám zástupce žalobce JUDr. Milana Štětiny, advokáta, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Žaloba

1. V podané žalobě se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který u něj oznámením ze dne 13. 4. 2022, doručeným dne 19. 4. 2022, zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob mj. za rok 2017. Žalobce popsal, že dne 2. 12. 2020 obdržel od žalovaného výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k předmětné dani za uvedené zdaňovací období. Žalobce žalovanému sdělil, že nebyl shledán důvod k podání dodatečného daňového přiznání. Poté bylo žalobci dne 19. 4. 2022 oznámeno zahájení daňové kontroly. V žalobcově případě oznámení výzvy k podání dodatečného přiznání k dani nevedlo k prodloužení zákonné lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a daňová kontrola byla zahájena po prekluzi práva pro doměření daně za rok 2017. Žalobce dodal, že na jeho stížnost ze dne 18. 5. 2022 žalovaný nereagoval, v souladu s rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017, ale není podání žaloby podmíněno vyčerpáním opravných prostředků.
2. Žalobce tedy navrhoval, aby soud vyslovil, že zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2017 žalovaným ze dne 13. 4. 2022, č. j. 571509/22/2602/60561-508390, je nezákonným zásahem, a požadoval náhradu nákladů řízení.

II. Vyjádření žalovaného

3. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný předně připustil, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017 nebyl do zahájení daňové kontroly učiněn ze strany správce daně či žalobce jako daňového poplatníka žádný úkon prodlužující tříletou lhůtu pro stanovení daně z příjmů fyzických osob. Takovým úkonem nebyla ani výzva k podání dodatečného daňového přiznání doručená žalobci dne 2. 12. 2020, neboť nevedla k doměření daně. Lhůta pro stanovení předmětné daně za rok 2017 tak uplynula dne 2. 7. 2021.
4. Proto žalovaný souhlasil s tím, že oznámení o zahájení daňové kontroly bylo vydáno v rozporu se zákonem po uplynutí prekluzivní lhůty. Nicméně vydáním oznámení o zahájení daňové kontroly se žalovaný nedopustil nezákonného zásahu. Žalobce podle žalovaného neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, jak mu probíhající dokazování zasahuje do práv, nejedná se o výjimečnou situaci, kdy by bylo žalobci upřeno právo na spravedlivý proces nebo byl jinak výrazně zkrácen na svých právech. Což potvrzuje i skutečnost, že žalovaný prostřednictvím podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí zrevidoval svůj postup a činí opatření ke změně rozsahu zahájené daňové kontroly.
5. Žalovaný odkázal na konstantní judikaturou NSS (např. rozsudky č. j. 1 Afs 62/2019-41 a č. j. 7 As 155/2015-160), podle které je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem pouze subsidiárním prostředkem ochrany, buď vůči právním prostředkům dostupným u

správních orgánů, nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. A ačkoliv judikatura připouští možnost přezkumu daňové kontroly v rámci zásahové žaloby, obecně platí, že přezkoumávání zákonnosti vedení správního řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematice zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Zopakoval, že žalobce byl dne 13. 7. 2022 vyrozuměn o postoupení podnětu na přezkoumání rozhodnutí – oznámení o zahájení daňové kontroly.

6. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu odmítl pro nepřípustnost podle § 85 s. ř. s., náhradu nákladů řízení nežádal.

III. Replika žalobce, duplika žalovaného a doplnění žaloby

7. V replice žalobce reagoval na tvrzení žalovaného tím, že žaloba byla podána důvodně, neboť žalovaný sám uznal, že daňovou kontrolu za rok 2017 zahájil neoprávněně a neučinil žádné kroky, které by znamenaly ukončení daňové kontroly. Žalobce nadto obdržel od svých obchodních partnerů informace, že od nich žalovaný požaduje údaje o uskutečněných obchodech i za rok 2017. Žalobce se daňovou kontrolou za rok 2017 musí zabývat, vyhledávat a zjišťovat za toto období doklady a sjednat si i daňového poradce a řešit podání žaloby prostřednictvím právního zástupce. Protože daňová kontrola trvá, nemůže vzít žalobce žalobu zpět.
8. Žalovaný v reakci na žalobcovu repliku zopakoval, že byl podán podnět k přezkoumání rozhodnutí – oznámení o zahájení daňové kontroly, o čemž byl žalobce informován. Od té doby žalovaný nečiní v daňové kontrole ve vztahu k roku 2017 žádné úkony, a to ani vůči žalobci ani vůči třetím osobám.
9. S ohledem na posun v žalobcových tvrzeních vyzval soud žalobce usneseními ze dne 31. 8. 2022, č. j. 59 A 50/2022-45, a ze dne 12. 9. 2022, č. j. 59 A 50/2022-50, k odstranění rozporů mezi obsahem žaloby ve spojení s replikou, v níž žalobce zdůrazňoval, že daňová kontrola za uvedené zdaňovací období ze strany žalovaného trvá a nebyla oficiálně ukončena, a žalobním petitem, kdy žalobce požadoval, aby soud pouze vyslovil nezákonnost zahájení daňové kontroly. Žalobce upřesnil, že daňová kontrola za rok 2017 nebyla ze strany žalovaného sice ukončena, protože mu ale není známo, že by nyní žalovaný činil v souvislosti s daňovou kontrolou za uvedený rok nějaké úkony, ač je má v souladu s § 87 odst. 2 daňového řádu činit, nepovažuje za nutné, aby bylo žalovanému přikázáno nepokračovat v nezákonném zásahu. Postačí tedy deklarovat, že zahájení daňové kontroly bylo nezákonným zásahem.

IV. Posouzení věci krajským soudem

10. Podáním žaloby bylo zahájeno řízení na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s..
11. Podle § 82 s. ř. s. *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není*

rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

12. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. *žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.*
13. Podle § 85 s. ř. s. *žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*
14. Podle § 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. Dle odst. 2 věta první uvedeného ustanovení 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.*
15. Soud nejprve konstatuje, že žaloba je svou povahou určovací, neboť žalobce se výslovně domáhá pouze deklarace nezákonného postupu žalovaného. Žalobu je přípustná, ustanovení § 85 věty poslední s. ř. s. vyčerpání jiných prostředků ochrany nevyžaduje. Soud nesdílí názor žalovaného, který podanou žalobu označil za nepřijatelnou ve smyslu uvedeného ustanovení, a navrhol ji proto odmítnout.
16. Jde o žalobu včasnou, podanou v souladu s § 84 odst. 1 s. ř. s. ve lhůtě 2 měsíců ode dne 19. 4. 2022, kdy se žalobce o zahájení daňové kontroly dozvěděl prostřednictvím doručeného oznámení o zahájení daňové kontroly.
17. Nezákonný zásah ze strany žalovaného žalobce spatřoval v nezákonném faktickém zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 z důvodu jejího zahájení po uplynutí zákonné lhůty pro stanovení daně. Tímto skutkovým vymezením zásahu, stejně jako závěrečným návrhem žalobce je soud vázán.
18. K posouzení tvrzeného nezákonného zásahu je třeba především připomenout závěry usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 6. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. ve Sb. NSS 3566/2017, ve kterém NSS vysvětlil, za jakých okolností se lze bránit daňové kontrole jako celku. NSS v bodě [42] konstatoval: „Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá u úvahy ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze 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

oprávněně zásahovou žalobou brojít proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně 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 (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, podle něhož „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“).

19. V souzeném případě nelze mít za to, že by se žalobce žalobou na ochranu před nezákonným zásahem domáhal předčasné kontroly zákonnosti jednotlivých procesních úkonů žalovaného, které by mohly nalézt odraz ve „zprocesnění“ zásahu jinými právními prostředky ochrany, nebo které samy o sobě nepředstavují zásah do jeho práv a zpravidla směřují i vydání rozhodnutí, a byl by zde dán důvod pro odmítnutí žaloby, neboť tvrzený zásah nemůže být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.
20. Faktické zahájení daňové kontroly po uplynutí lhůty pro stanovení daně, o němž není v daném případě mezi účastníky řízení sporu (v podrobnostech lze odkázat na vyčerpávající rozbor žalovaného na str. 3 a 4 vyjádření k žalobě), je třeba v souladu s judikaturou správních soudů považovat za nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., jemuž se lze bránit právě zásahovou žalobou.
21. V souzeném případě lze předpokládat, že na základě zahájené daňové kontroly předmětné daně za rok 2017 nedojde vzhledem ke stanovisku samotného žalovaného k doměření daně, a žalobce tedy nebude moci nechat přezkoumat zahájení daňové kontroly z hlediska dodržení lhůty pro stanovení daně v řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí. Argumentace žalovaného primátem žaloby proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. tedy není příhodná.

V. Závěr a náklady řízení

22. Na základě shora uvedené argumentace shledal soud žalobu důvodnou a v souladu s § 87 odst. 2 věta první s. ř. s. vyslovil, že zásah žalovaného, spočívající v zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017, byl nezákonný. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobce i žalovaného.
23. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého, 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.

24. Ve věci byl úspěšný žalobce, soud mu proto proti neúspěšnému žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení. Ty byly v řízení před krajským soudem tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky Sazebníku soudních poplatků ve výši 2 000 Kč, odměnou právního zástupce za 3 úkony právní služby ve výši 9 300 Kč [úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a příprava věci, podání žaloby a repliky], náhradou hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 paušály po 300 Kč za 3 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu), a částkou 2 142 Kč odpovídající příslušné 21 % DPH z odměny a příslušné náhrady, celkem tedy 14 342 Kč. Soud do nákladů řízení, které by měly být žalobci žalovaným nahrazeny, nezahrnul odměnu a náhradu hotových výdajů právního zástupce v souvislosti s podáním doplnění žaloby, neboť bylo způsobeno pozdějšími nejasnými tvrzeními žalobce. Náklady řízení před krajským soudem činily celkem 14 342 Kč a soud žalovanému uložil povinnost k jejich náhradě v přiměřené lhůtě 30 dnů od doručení tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 5. říjen 2022.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu