



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyně JUDr. Martiny Vernerové a Mgr. Lenky Havlíčkové ve věci

žalobkyně: **TATRANUS, s. r. o.**, IČO: 28730801,
sídlem Hrobčice – Mrzlce 30, 418 04 Bílina,
zastoupena daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 4. 2021, č. j. 15087/21/5200-11432-711891,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2021, č. j. 15087/21/5200-11432-711891, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

jen „správce daně“) ze dne 12. 3. 2018, č. j. 495640/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 vyšší o částku 303 240 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 60 648 Kč, tak, že z výroku byl vypuštěn text týkající se stanovení penále a text výroku, který zněl: „Podle § 168 odst. 4 daňového řádu je doměřená daň splatná v náhradní lhůtě ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den vydání tohoto dodatečného platebního výměru (§ 101 odst. 2 daňového řádu). Penále je v souladu s § 251 odst. 3 daňového řádu splatné do 30 dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toto penále vypočteno.“, byl nahrazen textem: „Podle § 168 odst. 4 daňového řádu a § 251 odst. 3 je doměřená daň včetně penále splatná v náhradní lhůtě ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci tohoto dodatečného platebního výměru.“ Zároveň bylo žalobou napadeným rozhodnutím změněn dodatečný platební výměr správce daně ze dne 12. 3. 2018, č. j. 502550/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 vyšší o 62 320 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 12 464 Kč, tak, že z výroku byl vypuštěn text týkající se stanovení penále.

2. Žalobkyně se současně domáhala zrušení i výše uvedených platebních výměrů a požadovala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

3. V podané žalobě žalobkyně zrekapitulovala dosavadní průběh daňového řízení. Žalobkyně uvedla, že od samého počátku měla zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období za nezákonné, neboť podle ní měl správce daně postupovat podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) a místo zahájení daňové kontroly měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání. V tomto smyslu i podala žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu, kterou se domáhala, aby soud správci daně zakázal pokračovat v provádění daňové kontroly, a pro případ, že by došlo k ukončení daňové kontroly před vydáním rozsudku, aby soud určil, že daňová kontrola byla nezákonným zásahem. Po ukončení daňové kontroly a vydání platebních výměrů i rozhodnutí o odvolání proti nim Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 10. 6. 2020, č. j. 15 A 50/2018-46, určil, že zásah správce daně spočívající v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 byl nezákonný. Následně tentýž soud rozsudkem ze dne 17. 2. 2021, č. j. 15 Af 65/2018-86, zrušil prvotní rozhodnutí o odvoláních žalobkyně proti platebním výměrům za předmětná zdaňovací období s tím, že výrok platebních výměrů je nezákonný v části týkající se daňového penále.
4. Žalobně v žalobě namítala, že žalobou napadeným rozhodnutím a dodatečnými platebními výměry bylo zasaženo do jejích ústavně zaručených základních práv. Zásah do ústavně zaručených práv spatřuje žalobkyně v tom, že správce daně ze svého protiprávního jednání v podobě nezákonně provedené daňové kontroly vytěžil výhodu v podobě neoprávněně nabyté jistoty, že každopádně stihne stanovit daň v prekluzivní lhůtě. Tím dle jejího názoru došlo k porušení obecného právního principu, podle kterého nikdo nesmí těžit ze svého protiprávního jednání, který Ústavní soud ve své judikatuře považuje za součást zásad spravedlivého procesu.
5. Dle žalobkyně lze kauzalitu mezi nezákonnou daňovou kontrolou a zachováním prekluzivní lhůty pro stanovení daně doložit tím, že pokud by soud rozhodl o zásahové žalobě před ukončením daňové kontroly, k vydání dodatečných platebních výměrů by vůbec nemohlo dojít, neboť soud by pokračování daňové kontroly zakázal. Tím by byl dle žalobkyně nastolen stav v souladu s platným právem a zároveň by došlo k marnému Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť k vydání rozhodnutí soudu o zásahové žalobě došlo až po vypršení prekluzivní lhůty pro stanovení daně určené dle § 148 daňového řádu ve spojení s § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně zdůraznila, že pokud by platil názor, že nezákonnost daňové kontroly nečiní nezákonným dodatečné platební výměry, pak by zásahová žaloba ztrácela smysl, neboť by nemohla posloužit k ochraně veřejných subjektivních práv žalobkyně.

6. Pokud by platil právní názor, že nezákonnost daňové kontroly nečiní nezákonným dodatečné platební výměry, daňové orgány by si vždy snadno pohlídaly, aby stihly daňovou kontrolu ukončit před vydáním rozhodnutí soudu o zásahové žalobě. Stát by tím získal delší lhůtu pro stanovení daně způsobem, který je nejen nezákonný, ale nelze proti němu ani brojit žalobou u správního soudu. Dle žalobkyně je tedy takový právní názor nutno odmítnout jako chybný. Proto považuje za protiústavní závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53. Podle žalobkyně Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vůbec nepostřehl ústavní rozměr řešené problematiky a nijak se nevypořádal s otázkou případného porušení ústavních práv daňového subjektu, ke kterému dochází v důsledku nezákonného zahájení daňové kontroly. Zcela mimo zorné pole zájmu soudu zůstaly zásady legality, právní jistoty, legitimního očekávání i obecný princip, že nikdo nesmí těžit ze svého protiprávního jednání. Odůvodnění citovaného rozhodnutí je proto dle žalobkyně nepřesvědčivé a zvolené kritérium zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně v podobě jeho vztahu k výši následně doměřené daně je nepatřičné.

Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že Krajský soud v Ústí nad Labem zrušil původní rozhodnutí žalovaného, když v důsledku nezákonnosti daňové kontroly shledal jako nezákonně stanovené penále, ale stanovení samotné daně nezpochybnil. V souladu se závěry soudu pak žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí. K obdobným závěrům jako Krajský soud v Ústí nad Labem dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 4. 2021, č. j. 4 Afs 192/2020-69, kde je uvedeno, že opomněl-li správce daně vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení, nečiní to nezákonnými dodatečné platební výměry. Prohlášením nezákonnosti daňové kontroly v důsledku nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu tak dle žalovaného nedošlo ke zpětnému negování daňové kontroly. Daňová kontrola byla shledána nezákonnou pouze z důvodu chybného procesního postupu správce daně před zahájením daňové kontroly. Samotná kontrolní činnost probíhala řádně, o čemž svědčí i jiné tituly doměrku identifikované až v rámci probíhající daňové kontroly.
8. Ve vztahu k plynutí prekluzivní lhůty k doměření daně žalovaný uvedl, že v daném případě z důvodu vyměření daňové ztráty za rok 2010 měl na její běh za zdaňovací období roků 2011 a 2012 vliv § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Prekluze tak mohla uplynout nejdříve v roce 2019. K argumentaci žalobkyně žalovaný uvedl, že pokud by došlo k rozhodnutí o zásahové žalobě před ukončením daňové kontroly, znamenalo by to vydání rozsudku o zásahové žalobě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť daná daňová kontrola byla ukončena před uplynutím prekluzivní lhůty. Stejně tak před uplynutím prekluzivní lhůty bylo vydáno původní rozhodnutí o odvolání žalobkyně. V případě, kdy je daňová kontrola ukončena před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, rozsudek před ukončením dané daňové kontroly by musel být též vydaný před uplynutím dané prekluzivní lhůty. Pokud by tedy hypoteticky došlo k vydání rozsudku o zásahové žalobě před ukončením daňové kontroly a byl vysloven zákaz v pokračování daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

kontroly, měl by správce daně stále dostatek času k postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a v případě nevyhovění výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení i dostatek časového prostoru k zahájení nové daňové kontroly.

9. K tvrzení žalobkyně, že podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu nemá prakticky smysl, neboť správce daně si vždy snadno ohlídá, aby stihl daňovou kontrolu před vydáním rozhodnutí soudu, žalovaný uvedl, že nemá žádnou možnost zjistit okamžik, kdy bude soudem případná žaloba na ochranu před nezákonným zásahem rozhodnuta. Zdůraznil dále, že nejde vyčítat správci daně, že v rámci daňové kontroly postupoval v souladu se zásadou rychlosti řízení bez zbytečných průtahů.
10. Žalovaný dále uvedl, že pokud by postupoval procesně správně a vydal výzvu k podání dodatečného přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, byly by procesní následky ve vztahu k podání dodatečných daňových přiznání pro žalobkyni stejné. Vydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu by se totiž zahájilo doměřovací řízení. Žalovaný zdůraznil, že nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu bylo procesním pochybením, které nemá žádný přímý vliv na výši následně doměřené daně. Šlo o nezákonnost, ale nejednalo se o takovou vadu, pro kterou by doměření daně nebylo možné. Důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly se promítají nikoliv do doměření samotné daně, ale mají svůj odraz v nemožnosti stanovit penále.

Replika žalobkyně

11. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou, ve které setrvala na svých závěrech s tím, že zdůraznila, že rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 2. 2021, č. j. 15 Af 65/2018-86, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2021, č. j. 4 Afs 192/2020-69, nejsou pro soud v daném řízení formálně závazné.
12. Dále zdůraznila, že pokud by soud o zásahové žalobě rozhodl před ukončením daňové kontroly, nebylo by zahájeno žádné nalézací řízení ve věci předmětné daňové povinnosti. Za takové situace by uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně zcela záviselo na dalších případných úkonech správce daně či na jeho nečinnosti. Protože nelze předjímat, jak by se správce daně choval, považuje žalobkyně za spekulativní rozvíjet úvahy o konkrétním konci lhůty pro stanovení daně.

Další vyjádření žalovaného

13. V následujícím vyjádření žalovaného, kterým se omluvil z účasti na jednání soudu, žalovaný opět zdůraznil, že vzhledem k tomu, že se v daném případě řídil běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, nemohla lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob u žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 a 2012 skončit dříve než 31. 3. 2019, případně 30. 6. 2019. Původní rozhodnutí žalovaného o odvolání nabylo právní moci dne 12. 10. 2018. Do konce prekluzivní lhůty tak zbývalo dle žalovaného minimálně 170 dní. Běh lhůty byl stavěn po dobu soudního řízení. Od právní moci prvního rozhodnutí o odvolání do podání žaloby uplynulo 27 dní a od právní moci rozsudku do právní moci žalobou napadeného rozhodnutí uplynulo 44 dní. I kdyby nebyly brány v potaz žádné jiné okolnosti než stavění běhu prekluzivní lhůty po dobu soudního řízení, muselo dle žalovaného žalobou napadené rozhodnutí nabyt právní moci před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně (zbývalo dle jeho názoru ještě 99 dní). I bez přihlédnutí k prodloužení lhůty pro stanovení daně v důsledku zahájení daňové kontroly byla dle žalovaného lhůta v době nabytí právní moci žalobou napadeného rozhodnutí zachována.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Žalobkyní uplatněná argumentace tak nemůže mít dle žalovaného žádný vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Jednání soudu

14. Při jednání soudu konaném dne 21. 11. 2023 zástupce žalobkyně odkázal na svá písemná podání soudu a uvedl, že žalobkyně má právo na vypořádání své argumentace odkazující na porušení Ústavou zaručených práv. Dále zástupce žalobkyně poukázal na skutečnost, že postup daňových orgánů měl za důsledek ekonomickou likvidaci žalobkyně, neboť důsledkem zájmu daňových orgánů o žalobkyni byla ztráta zakázek od odběratelů.
15. Žalovaný se z jednání včas písemně omluvil s tím, že vyslovil souhlas s projednáním věci bez jeho přítomnosti.

Posouzení věci soudem

16. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
17. Zásadní námitka žalobkyně spočívala ve skutečnosti, že v důsledku zahájení daňové kontroly, která byla následně shledána rozhodnutím soudu jako nezákonná, došlo k prodloužení prekluzivní lhůty ke stanovení daně a daňové orgány nabyly jistotu, že stihnou stanovit daň v rámci této prekluzivní lhůty. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně v roce 2010 vykázala daňovou ztrátu, kterou bylo možno uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích, a to v souladu s § 34 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů v následujících pěti zdaňovacích obdobích. V § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je dále stanoveno, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně vykázala daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2010, odvíjel se běh prekluzivní lhůty pro zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 od běhu prekluzivní lhůty za zdaňovací období roku 2015.
18. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu daň 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. Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2015 končí dnem 31. 3. 2016 (případně 30. 6. 2016, pokud by žalobkyně využila služeb daňového poradce). Konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015 tedy připadá na den 31. 3. 2019 (resp. 30. 6. 2019). Tato lhůta v souladu s § 38r odst. 2 zákona Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

o daních z příjmů platí v daném případě i pro zdaňovací období let 2011 a 2012. Prekluzivní lhůta pro daná zdaňovací období tedy bez ohledu na další prodlužování v souvislosti s úkony v daňovém řízení mohla nejdříve uplynout 31. 3. 2019 nebo 30. 6. 2019, pokud by žalobkyně k podání daňového přiznání za rok 2015 využila služeb daňového poradce.

19. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena protokolem ze dne 2. 8. 2016, č. j. 1836280/16/2514-60561-501811. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Zahájení předmětné daňové kontroly by tedy posunulo konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně do 2. 8. 2019. Oproti konci lhůty stanovené na základě § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů by tedy došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 4 měsíce, respektive o jeden měsíc, pokud by žalobkyně u přiznání daně za rok 2015 využila služeb daňového poradce.
20. Původní rozhodnutí žalovaného o odvoláních žalobkyně ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45164/18/5200-11432-711891 a č. j. 45174/18/5200-11432-711891, kterými bylo ukončeno doměření daňových povinností žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 a 2012, nabyla právní moci dne 12. 10. 2018. Tato rozhodnutí tedy byla vydána ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Do konce lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů po právní moci prvotních rozhodnutí o odvoláních žalobkyně zůstávalo 170 dnů (resp. 261 dnů v případě, pokud by žalobkyně u přiznání daně za rok 2015 využila služeb daňového poradce). Daňové orgány tedy nevyužily ani drobného prodloužení lhůty pro stanovení daně, které by mělo základ v zahájení předmětné daňové kontroly.
21. Na tomto místě musí soud poukázat na § 41 s. ř. s., ze kterého vyplývá, že lhůta pro zánik práva ve věcech daní (tedy prekluzivní lhůta pro stanovení daně) po dobu řízení před soudem neběží.
22. Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že proti prvotním rozhodnutím o odvoláních žalobkyně podala dne 8. 11. 2018 správní žalobu. Od právní moci prvotních rozhodnutí o odvoláních žalobkyně do podání žaloby ve správním soudnictví uplynulo 27 dnů. Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 3. 2019, č. j. 15 Af 65/2018-34, kterým bylo řízení zastaveno pro neuhrazení soudního poplatku, nabylo právní moci dne 15. 3. 2019. Proti tomuto usnesení podala žalobkyně včasnou kasační stížnost dne 29. 3. 2019. Mezi právní mocí usnesení krajského soudu a podáním kasační stížnosti uplynulo ze lhůty pro stanovení daně 14 dnů. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2019, č. j. 2 Afs 99/2019-30, bylo usnesení krajského soudu zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Rozsudek ve věci samé ze dne 17. 2. 2021, č. j. 15 Af 65/2018-88, kterým byla prvotní rozhodnutí zrušena a věci byly vráceny žalovanému k dalšímu řízení, nabyl právní moci dne 15. 3. 2021. Žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 28. 4. 2021. Od právní moci zrušujícího rozsudku do právní moci žalobou napadeného rozhodnutí uplynulo 44 dnů.
23. Od právní moci prvotních rozhodnutí o odvoláních žalobkyně s přihlédnutím k § 41 s. ř. s. do právní moci žalobou napadeného rozhodnutí tedy uplynulo celkem 85 dnů. Ke dni nabytí právní moci žalobou napadeného rozhodnutí stále ještě zbývalo do uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období let 2011 a 2012 určené dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů bez zohlednění vlivu zahájení daňové kontroly na její běh 85 dnů ($170 - 85 = 85$).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

24. Z výše uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že zahájení daňové kontroly u žalobkyně nemělo v daném případě vůbec žádný vliv na skutečnost, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Projednávaná věc tedy není vhodným případem pro zpochybňování závěrů o běhu prekluzivní lhůty obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, jak se snažila žalobkyně v podané žalobě, neboť v posuzovaném případě nemělo zahájení daňové kontroly žádný vliv na posouzení otázky, zda byla daň doměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
25. Je nutné zdůraznit, že je základní povinností daňových subjektů uvádět veškeré zákonem stanovené údaje pravdivě a v plném rozsahu tak, aby bylo možné stanovit správnou daňovou povinnost. Skutečnost, zda se ke správnému stanovení daně dospěje na základě dodatečného daňového tvrzení daňového subjektu na základě výzvy správce daně či na základě daňové kontroly, nemůže mít žádný vliv na výši daňové povinnosti daňového subjektu. Proto závěr žalovaného vycházející z ustálené judikatury správních soudů (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, či ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, publikovaný pod č. 3888/2019 Sb. NSS), že opomenutí postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu a následné zahájení daňové kontroly nemá vliv na zákonnost daně stanovené na základě skutečností zjištěných v daňové kontrole, se dle soudu nemohl nijak dotknout Ústavou zaručených práv žalobkyně. Doměřená daň by byla vždy ve stejné výši, ať by ji správce daně stanovil na základě dodatečného daňového tvrzení žalobkyně, či na základě skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly. Nelze tedy tvrdit, že by stát těžil ze svého protiprávního postupu. Nad rámec námitek uplatněných v žalobě soud konstatuje, že v případě, že by žalobkyně uvedla řádně a včas správně veškeré zákonem požadované skutečnosti ve svých daňových přiznáních, nebyl by důvod, aby se daňové orgány o žalobkyni zajímaly. Žalobkyní namítanou ztrátu zakázek tak nezpůsobil zájem daňových orgánů o žalobkyni, neboť ten byl pouze důsledkem jednání žalobkyně jakožto daňového subjektu.
26. Z výše uvedeného dle soudu vyplývá rovněž závěr, že žalobkyně nemohla v daném řízení být poškozena ani na svém právu na zákonný proces. Právo na zákonný proces nelze vykládat tak, že jakékoliv procesní pochybení správce daně v průběhu daňového řízení musí vždy znamenat nezákonnost následných dodatečných platebních výměrů či rozhodnutí o stanovení daně. Vždy je nutno posuzovat, zda důsledkem procesního pochybení mohla být újma na právech daňového subjektu. Na tomto místě soud považuje za podstatné poukázat na skutečnost, že na posouzení věci nemá vliv skutečnost, zda byla v průběhu daňového řízení ze strany daňového subjektu uplatněna zásahová žaloba, kterou se domáhal určení, že daňová kontrola byla nezákonná z důvodu neaplikování postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, či nikoli. Soudní ochrana proti daňové kontrole prostřednictvím zásahové žaloby totiž směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně kontrolu uplatní v souladu se zákonem. Neposkytuje ovšem ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními. Jak již bylo uvedeno výše, předmětné procesní pochybení nemohlo mít vliv na výši stanovené daně. Zákonnost postupu daňových orgánů by soud stejnou optikou posuzoval i v případě, že by daňový subjekt v průběhu daňového řízení zásahovou žalobu nepodal. Proto dle soudu nemohlo dojít k zásahu do Ústavou chráněného práva žalobkyně na zákonný proces.
27. K argumentaci žalobkyně, ve které uvažovala nad tím, jaký by byl průběh daňového řízení, v případě, že by soud o zásahové žalobě rozhodl před ukončením daňové kontroly a zakázal pokračovat v daňové kontrole, soud uvádí následující. Daňová kontrola v předmětném

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

případě byla ukončena dne 6. 3. 2018 projednáním zprávy o daňové kontrole (viz protokol č. j. 464138/18/2514-60561-501811). Od ukončení daňové kontroly do konce lhůty pro stanovení daně v daném případě s přihlédnutím k § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (tedy bez prodloužení lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly) ještě zbývalo 390 dnů (respektive 481 dnů v případě, pokud by žalobkyně u přiznání daně za rok 2015 využila služeb daňového poradce). I kdyby tedy byl rozsudek ve věci nezákonného zásahu vydán poslední den před ukončením daňové kontroly, zbýval by daňovým orgánům více než rok k dalším krokům směřujícím ke stanovení daně v souladu se skutečným stavem. Dle soudu by bylo ryzí spekulací, pokud by se jakkoli snažil dovozovat další průběh daňového řízení v takovém případě. Taková spekulativní námitka žalobkyně nemůže dle soudu mít žádný vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

28. Dále žalobkyně namítala, že pokud by platil právní názor, že nezákonnost daňové kontroly spočívající v opomenutí postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu ze strany správce daně před jejím zahájením nečiní nezákonnými dodatečné platební výměry, ztrácela by zásahová žaloba, kterou se daňový subjekt domáhá určení takové nezákonnosti, smysl, neboť by nemohla posloužit k ochraně veřejných subjektivních práv daňového subjektu. Tato námitka je dle soudu v daném případě zcela nemístná. Důsledkem úspěchu žalobkyně v řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu, kdy Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 10. 6. 2020, č. j. 15 A 50/2018-46, konstatoval, že daňová kontrola zahájená u žalobkyně správcem daně dne 2. 8. 2016 byla v důsledku pominutí postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu nezákonná, byla skutečnost, že Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 17. 2. 2021, č. j. 15 Af 65/2018-88, zrušil původní rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobkyně. Důvodem zrušení byla skutečnost, že deklarovaná nezákonnost daňové kontroly mohla mít vliv na zákonnost uložené povinnosti uhradit penále. V uvedeném rozsudku soud konstatoval: „Nelze totiž vyloučit skutečnost, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by daňovému subjektu zákonná povinnost uhradit penále ve smyslu § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Ve spojitosti s daňovými orgány předepsaným penále má totiž podstatný význam, zda došlo ke správci daně vytýkanému pochybení, či nikoli. Pakliže by žalobkyni byla doměřována daň na základě podaného dodatečného daňového přiznání, nevznikla by jí povinnost uhradit penále z částky doměřené daně (viz § 251 odst. 4 daňového řádu). Jak k tomu rovněž uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku 10. 10. 2018, č. j. 6 AfS 61/2018-30, na uvedeném by nemohl nic změnit ani předpoklad, že by daňový subjekt s největší pravděpodobností na výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nijak nereagoval nebo by setrval na svých závěrech, neboť to byl správce daně, kdo jako první porušil daňový řád (*ex iniuria ius non oritur* - z bezpráví právo vzejít nemůže).“ Žalovaný vázán právním názorem soudu v žalobou napadeném rozhodnutí změnil dodatečné platební výměry tak, že z jejich výroků vypustil části, kterými bylo žalobkyni stanoveno penále. V důsledku úspěšnosti zásahové žaloby žalobkyně jí nebylo oproti prvotním rozhodnutím o jejích odvoláních proti dodatečným platebním výměrám stanoveno penále v celkové výši 73 112 Kč. Ani tuto námitku tedy soud neshledal jako důvodnou.
29. Vzhledem ke všemu výše uvedenému soud žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
30. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 nejblíže 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.

Ústí nad Labem 21. listopadu 2023

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.