



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka ve věci

žalobce: **T.V.**
bytem XXXXX
zastoupený advokátkou Mgr. Barborou Barcalovou
sídlem Klimentská 36, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště Třebíč**
sídlem Žerotínovo nám. 17/1, 674 01 Třebíč

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019, 2020, 2021 a 2022 zahájené dne 14. 5. 2024 doručením oznámení č. j. 858915/24/2912-60563-71225,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá ochrany před nezákonným zásahem správního

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

orgánu spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019, 2020, 2021 a 2022 zahájené dne 14. 5. 2024 doručením oznámení č. j. 858915/24/2912-60563-71225. Žalobce má za to, že daňová kontrola byla žalovaným zahájena nezákonně, a proto se současně domáhá uložení povinnosti žalovanému ukončit daňovou kontrolu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce tvrdí, že daňová kontrola nebyla zahájena v souladu s § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, neboť mu oznámení o zahájení daňové kontroly žalovaný řádně nedoručil. Žalovaný totiž měl oznámení o zahájení daňové kontroly nesprávně doručit do datové schránky zřízené pro podnikající fyzickou osobu, nikoliv do datové schránky žalobce jako fyzické soukromé osoby.
3. Žalobce tvrdí, že se o provádění daňové kontroly poprvé dozvěděl až v důsledku výzvy o prokázání skutečností č. j. 1205732/24/2912-60563-712225, kterou mu žalovaný doručil dne 26. 8. 2024 do jeho osobní datové schránky. Žalobce totiž následně žádal o nahlédnutí do spisu, což učinil dne 19. 9. 2024. Až tehdy měl zjistit, že žalovaný dne 14. 5. 2024 zaslal oznámení o zahájení daňové kontroly do datové schránky označené jako „T.V. – Ing. T.V.“. Žalobci přitom není známo, zda bylo oznámení zasláno do schránky zřízené pro žalobce jako podnikající fyzické osoby, či zda do datové schránky jiné osoby odlišné od žalobce. Z tohoto důvodu nemohlo být oznámení o zahájení daňové kontroly ani doručeno fikci, jak se domnívá žalovaný.
4. Žalobce dále uvedl, že svoji datovou schránku podnikající fyzické osoby již několik let nevyužívá, nedisponuje ani přihlašovacími údaji. Žalobce byl přesvědčen, že s ukončením jeho podnikatelské činnosti byla zrušena i s tím spojená datová schránka. Z opatrnosti žalobce provedl kontrolu datových schránek vedených na jméno „T.V.“, přičemž žalobce sám je vlastníkem toliko datové schránky fyzické osoby ID DS: 40 – FO XXXXX. Nad rámec výše uvedené argumentace žalobce taktéž uvádí, že předmětem daňové kontroly nemají být příjmy z jeho podnikatelské činnosti provozované v rámci jeho živnostenského oprávnění, nýbrž jeho údajné příjmy soukromé osoby.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh daňové kontroly. Dne 14. 5. 2024 v 9:30 hod. žalovaný telefonicky kontaktoval žalobce za účelem oznámení záměru zahájení daňové kontroly. Žalobce požádal o zaslání oznámení o zahájení daňové kontroly „do jeho datové schránky“. Žalovaný toto oznámení vyhotovil dne 14. 5. 2024, a následující den jej odeslal do datové schránky „ID DS: 30 – PFO XXXXX“. Oznámení pak bylo doručeno uplynutím lhůty dne 27. 5. 2024. Podle žalovaného tedy byla daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem. Žalovaný dále vysvětlil, že od 14. 8. 2024 žalobce ukončil činnost v režimu živnostenského zákona, datová schránka „ID DS: 30 – PFO XXXXX“ s tím spojená se stala nepřístupnou. Žalovaný proto dále žalobci doručoval prostřednictvím datové schránky ID DS: 40 – FO XXXXX.
6. K problematice doručování v případě více datových schránek žalovaný odkázal na stanovisko pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. Plsň 1/2015, z něž plyne, že se má doručovat písemnost do té datové schránky, která je adresátu zřízena pro obor činnosti, s nímž doručovaná písemnost věcně souvisí, resp. která odpovídá povaze doručované písemnosti. V projednávané věci žalovaný doručoval písemnost směřující k prověření daňové povinnosti žalobce evidovaného jako podnikající osoba s platným živnostenským povolením. Doručoval proto do datové schránky podnikající fyzické osoby. Žalovaný je přesvědčen, že datovou schránku žalobce „ID DS: 30 – PFO XXXXX“ zvolil pro doručování oznámení o zahájení daňové kontroly správně.
7. Žalobce v replice odkázal na dokumenty založené ve spise, z nichž má podle něj vyplývat, že žalovaný prověřoval příjmy žalobce jako soukromé osoby, nikoliv příjmy z podnikatelské činnosti.

Žalobce nebyl v průběhu kontroly nikdy označen identifikačním číslem podnikatele. Jiný správce daně, Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Praha-západ, pak s žalobcem ve stejné době komunikoval prostřednictvím datové schránky ID DS: 40 – FO XXXXX. Z živnostenského rejstříku taktéž žalovaný musel zjistit, že žalobce dne 30. 12. 2019 pozastavil svá živnostenská oprávnění. Ze všech těchto skutečností žalobce dovozuje, že žalovaný musel příjmy žalobce, které hodlal prověřovat v daňové kontrole, vyhodnotit jako příjmy soukromé osoby, a tudíž doručovat oznámení o zahájení daňové kontroly do datové schránky tomu odpovídající.

IV. Posouzení věci

8. Krajský soud nejprve posuzoval to, zda je v této věci dán dostatek aktivní a pasivní legitimace podle § 82 a § 83 s. ř. s. a zda byla dodržena lhůta pro podání žaloby (§ 84 s. ř. s.); teprve v případě dostatku aktivní a pasivní legitimace a dodržení lhůty se mohl zabývat dalšími podmínkami pro řízení ve věci stanovenými v § 82 s. ř. s. a následně meritorním posouzením.
9. Podle § 82 odst. 1 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, se může žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
10. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, pokud se lze ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.
11. 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.
12. Zásah žalovaného, který je předmětem žaloby, má povahu trvajících zásahu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18), neboť spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly, která nebyla v době podání žaloby ukončena. Žaloba je proto včasná.
13. Stejně tak je žaloba přípustná, neboť u žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jenž spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly, není stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017–42, bod [50], rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na ww.nssoud.cz). Žalobce tedy ani nemusel využít těchto prostředků před podáním zásahové žaloby.
14. Krajský soud dále ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené.
15. Krajský soud se, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, v intencích žalobních bodů zabýval tím, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru o nezákonnosti zásahu žalovaného, přičemž shledal, že žaloba **není důvodná**.
16. Podstatu nyní projednávané věci tvoří tvrzení žalobce, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu v rozporu s § 87 odst. 1 daňového řádu, protože oznámení o zahájení daňové kontroly žalobci nebylo řádně doručeno. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, může za určitých okolností být i zahájení a provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Ostatně již v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, Nejvyšší správní soud dovodil, 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. Lze odkázat i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014–55).

17. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2021, je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.
18. Podle § 42 daňového řádu se osobě, která má zpřístupněnu datovou schránku, doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu. Tímto předpisem je zákon č. 300/2008 Sb. o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“).
19. Jak správně uvedl žalovaný, otázkou, jak doručovat písemnost za situace existence dvou datovaných schránek adresáta, se zabývalo plénum Nejvyššího soudu ve výše uvedeném stanovisku sp. zn. PlsN 1/2015. Podle tohoto stanoviska by soud měl doručovat vždy do takové datové schránky, která byla adresátu zřízena pro takový obor činnosti, s nímž doručovaná písemnost věcně souvisí. Lze taktéž zmínit obecnější myšlenku tohoto stanoviska, totiž že držení více datových schránek nemá být prostředkem k dodatečnému a účelovému zpochybňování pravomocných rozhodnutí.
20. Pro oblast finanční správy lze zmínit pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-7 k postupu správců daně při doručování prostřednictvím datových schránek, který reaguje i na nyní řešenou věc takto: *„Podnikající fyzická osoba má zřízeny dvě datové schránky („podnikající fyzické osoby“ a „fyzické osoby“) → správce daně bude doručovat písemnosti ve věcech podnikání do datové schránky „podnikající fyzické osoby“ a ostatní písemnosti, které se netýkají jeho podnikání, do datové schránky „fyzické osoby“.*
21. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu taktéž potvrzuje, že v doručování do datové schránky fyzické osoby a podnikající fyzické osoby je rozdíl, který musí správní orgány respektovat. Rozlišení, zda osoba vystupuje v rámci podnikatelské činnosti či ve svém osobním zájmu, dostatečně určuje, zda se má účastníkovi doručovat do datové schránky fyzické osoby či do datové schránky podnikající fyzické osoby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2017, č. j. 3 As 74/2016–47, a v něm citovaná judikatura).
22. Z uvedeného tedy krajskému soudu vyplývá, že žalovaný musel při výběru, do které ze dvou žalobcových datových schránek doručovat písemnost (oznámení o zahájení daňové kontroly), posoudit, které činnosti žalobce se tato písemnost týká. Krajský soud má za to, že žalovaný datovou schránku podnikající fyzické osoby zvolil správně. Z oznámení o zahájení daňové kontroly totiž plyne, že předmětem daňové kontroly měla být daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2019 až 2022. Žalovaný v oznámení vyzval adresáta k předložení: i) potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti; ii) důkazních prostředků k přijatým platbám na bankovní účty ve zdaňovacích obdobích; a iii) soupisu jeho zahraničních bankovních účtů. V okamžiku, kdy žalovaný usuzoval, proč zahajuje daňovou kontrolu, neměl postaveno na jisto, odkud příjmy žalobce plynou. Pokud by šlo pouze o příjmy ze závislé činnosti, z logiky věci by žalobce nevystupoval v rámci podnikatelské činnosti, a žalovaný by musel doručovat oznámení do datové schránky fyzické osoby. Rozsah zahajované daňové kontroly byl však širší, žalovaný totiž předem nevyloučil, že žalobcovy příjmy mohly plynout i z podnikatelské činnosti. V takovém případě žalobce vystupoval i v rámci své podnikatelské činnosti a žalovaný proto správně doručoval do datové schránky podnikající fyzické osoby. Krajský soud taktéž poznamenává, že žalobce měl výkon svého živnostenského oprávnění pozastaven od 30. 12. 2019, daňová kontrola se však týká i zdaňovacího období celého roku 2019, tj. i příjmů jež mohl získat z výkonu živnostenského oprávnění. Daňová kontrola tak byla zahájena v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu.
23. Nedůvodná je žalobní argumentace stran přerušení provozování živnostenského oprávnění. Žalovaný výpisem z živnostenského rejstříku ověřil, že žalobce byl držitelem živnostenského oprávnění v době doručování oznámení o zahájení daňové kontroly. Výkon tohoto oprávnění měl

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

žalobce přerušen od 30. 12. 2019 do 14. 8. 2024. Dne 14. 8. 2024 živnostenské oprávnění zaniklo. Od tohoto data proto žalovaný s žalobcem správně komunikoval prostřednictvím jeho jediné přístupné datové schránky – datové schránky fyzické osoby.

24. Krajský soud má za to, že s přerušením výkonu živnostenského oprávnění nespojuje zákon o elektronických úkonech žádný následek. Znepřístupnění datové schránky podnikající fyzické osoby je spojeno až s výmazem této osoby z živnostenského rejstříku (§ 11 odst. 2 tohoto zákona). Je to logické, přerušení živnostenského oprávnění spíše znamená, že podnikatel někdy hodlá ve své činnosti pokračovat. Pokud by tomu tak nebylo, měl by spíše požádat o zrušení živnostenského oprávnění. Přerušením živnostenského oprávnění se podnikatel taktéž nemůže zbavit všech zákonných povinností (§ 31 odst. 11 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů). Není důvod datovou schránku takového podnikatele bez dalšího znepřístupňovat, neboť je možné a očekávatelné, že některé písemnosti spojené s jeho podnikatelskou činností (byť přerušenu) budou prostřednictvím této datové schránky stále doručovány. Žalovaný tedy nepochybil, pokud doručoval do datové schránky podnikající fyzické osoby (žalobce) v období přerušení provozování živnostenského oprávnění.
25. Další argumenty žalobce, tedy že datovou schránku podnikající fyzické osoby několik let nevyužíval, že nedisponuje přihlašovacími údaji, či že předpokládal, že tato datová schránka byla zrušena s ukončením jeho podnikatelské činnosti, jsou nedůvodné. Všechny tyto okolnosti vyznívají naopak v neprospěch žalobce. Pokud totiž skutečně nechtěl tuto datovou schránku využívat, mohl požádat o její znepřístupnění dle § 11 odst. 4 zákona o elektronických úkonech. Řešení ztráty přihlašovacích údajů pak lze nalézt v § 12 odst. 1 zákona o elektronických úkonech.

V. Závěr a náklady řízení

26. S ohledem na výše uvedené krajský soud v zahájení předmětné daňové kontroly neshledal žalobcem namítanou nezákonnost. Jednání žalovaného tudíž nepředstavovalo nezákonný zásah. Proto krajský soud žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
27. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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. ledna 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků