



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Jana Jirásky, Ph.D., v právní věci

žalobce: **ADOZ, s.r.o.**
sídlem Výrobní 1441, Bystřice nad Pernštějnem
zastoupen JUDr. Alicí Kluzákovou, advokátkou
sídlem Sokolovská 454/126, Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**
sídlem Strojírenská 28, Žďár nad Sázavou

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017 a daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 a od 1.1.2018 do 31.12.2018,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který má spočívat v postupu žalovaného, který zahájil a provádí daňovou kontrolu vztahující se k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017 a dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 a od 1.1.2018 do 31.12.2018.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, jelikož žalovaný nesplnil svoji povinnost vyplývající z § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení (týkající se řádku 12 daňového přiznání), ačkoli disponoval dostatečnými informacemi, ze kterých mohl jednoznačně dovodit informace o případném doměření daně. Žalobce v tomto směru odkazuje na protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 15.6.2020, č.j. 1143379/20/2914-60562-701322, ze kterého podle žalobce plyne, že se žalovaný v nyní zahájené daňové kontrole opětovně zaměří na tytéž otázky, jako v předcházejících daňových kontrolách; žalobce konkrétně odkazuje na skutková zjištění týkající se nákladů na licenční poplatky za užívání ochranné známky hrazené zahraniční propojené osobě, které uplatňoval jako výdaje v průběhu let 2013 až 2015.
3. Žalobce také namítá, že již během jednání dne 15.6.2020 podal stížnost proti postupu žalovaného, přičemž žalovaný tuto stížnost shledal nedůvodnou, aniž by blíže zdůvodnil, proč nepovažuje shodný rozsah daňové kontroly a licenční poplatky za indicie pro postup ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu; žalovaný ani nevyrozuměl či dále nerozvedl a nevypořádal žalobcovu stížnost.
4. Podle žalobce postup žalovaného odporuje ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, k čemuž žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 7 Afs 229/2018-29, a dále základním zásadám správy daní, zejména zásadě přiměřenosti, hospodárnosti a vstřícnosti. Žalobce také namítá porušení zásad judikovaných Soudním dvorem Evropské unie, konkrétně zásady neutrality, legitimního očekávání a minimalizace zásahů státní správy do osobní sféry subjektů. Jednání žalovaného je projevem libovůle. Podle žalobce je nezákonné jak zahájení daňové kontroly, tak i její vedení, resp. nezákonná je daňová kontrola jako celek.
5. Svoji argumentaci žalobce rozhojnil v podané replice.
6. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud rozhodl tak, že zásah žalovaného spočívající v jeho postupu při zahajování daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 a 2017 a dále daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 a od 1.1.2018 do 31.12.2018, je nezákonný. Současně žalobce navrhl, aby zdejší soud určil, že v důsledku nezákonnosti zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 a 2017 a dále daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 a od 1.1.2018 do 31.12.2018 žalovaným, je daňová kontrola a její další provádění nezákonné. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

7. Žalovaný uvádí, že sama deklarace nákladů na licenční poplatky jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neznamená, že tyto náklady byly uplatněny nezákonně. Existence vyplacených podílů na zisku automaticky neznamená, že jejich výplata byla nesprávně osvobozena od daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Jednalo se o pouhé indicie, které bude namíste důsledně prověřit při daňové kontrole, přičemž je evidentní, že bude opětovně nutné vést rozsáhlé důkazní řízení a nelze vyloučit, že v průběhu doby došlo k takovým změnám (např. v toku financí), které povedou k závěrům odlišným od závěrů učiněných za předchozí zdaňovací období. V okamžiku zahájení daňové kontroly dne 15.6.2020 žalovaný disponoval pouze informací o určitých vykázaných položkách v daňovém přiznání a byl oprávněn legitimitu těchto položek prověřit prostřednictvím daňové kontroly.
8. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejšími soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl.

III. Posouzení věci

9. Zdejší soud nejprve posuzoval, zda je žaloba přípustná, zda byla splněna podmínka aktivní a pasivní legitimace a zda byla dodržena lhůta pro podání žaloby.
10. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „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.
11. Podle § 84 odst. 1 s.ř.s. musí být žaloba 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.
12. Podle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
13. Aktivní legitimace v řízení o žalobě ve smyslu § 82 s.ř.s. svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Přímé zkrácení na svých právech postupem žalovaného, spočívajícím v zahájení a vedení daňové kontroly, je ze strany žalobce tvrzeno a je jím argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna. Pokud jde o legitimaci pasivní, žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provádí. Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou; spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.
14. Žaloba byla podána dne 27.7.2020, přičemž daňová kontrola byla zahájena dne 15.6.2020. Je tedy zřejmé, že v objektivní dvouleté lhůtě i subjektivní dvouměsíční lhůtě žaloba podána byla. Byť o včasnosti podané žaloby není sporu, zdejší soud považuje za vhodné doplnit, že pokud žalobce namítá nesplnění podmínek pro provádění daňové kontroly jako celku, tak k tomu z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že: „*O výjimečné případy, kdy daňová kontrola představuje nezákonný zásah ve svém celku, půjde typicky tehdy,*

pokud vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou ... Kromě kritéria spočívajícího v posouzení otázky, zda žalobce namítá pochybení, které by mělo vliv na zákonnost daňové kontroly jako celku, pak z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá i kritérium druhé. To stojí na zodpovězení otázky, zda lze namítaný zásah objektivně ukotvit k již ukončenému časovému úseku daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka zásah spatřuje nejen v zahájení, ale současně též ve vedení daňové kontroly, nelze v nyní posuzované věci takový časový moment vázat pouze na zahájení daňové kontroly“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.11.2019, č.j. 8 Afs 238/2019-30, zvýrazněno zdejším soudem).

15. Pokud jde o přípustnost zásahové žaloby proti nezákonnosti daňové kontroly, pak v této otázce prošla judikatura správních soudů vývojem, v jehož rámci upřesnila závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, podle kterého zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s.ř.s.
16. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, (v judikatuře též citované jako rozhodnutí ve věci „ALGON PLUS“), které danou problematiku řeší v kontextu jednotlivých žalobních typů dle s.ř.s., dále plyne, že „Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu 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 ... 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... V řízení o zásahové žalobě je jeho předmětem daňová kontrola takřkajíc per se, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřipustného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly...“. V citovaném usnesení rovněž dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k závěru, že i v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela vydání tohoto rozhodnutí, a to i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s.ř.s. „V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být pořízena mohla (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou

být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).“

17. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále plyne, že „pokud je z povahy věci a s ohledem na okolnosti zjevné a nepochybné, že napadené jednání správního orgánu nemůže být nezákonným zásahem, je namístě žalobu odmítnout, nikoliv meritorně projednat. Mezi tyto případy lze podle rozšířeného senátu řadit mj. i jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení. Žalobu však není možné odmítnout tehdy, pokud nelze z povahy věci vyloučit, že se jedná či jednalo o nezákonný zásah... Lze tedy vycházet z toho, že nezákonným zásahem může být samotná (daňová) kontrola či její dílčí (z mezí zákona excesivní) část (srov. např. rozsudek ze dne 28. 11. 2019, čj. 7 AfS 114/2019-33), případně v obecné rovině lze za nezákonný zásah považovat i kontrolu, u které kontrolní orgán vybočil ze zákonných mezí méně excesivně a tedy zásah do právní sféry kontrolované osoby je méně intenzivní, i tehdy totiž může dojít k porušení ústavně zaručených práv kontrolované osoby a to přinejmenším práva na ochranu její svobodné sféry“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.9.2020, č.j. 8 As 318/2019-69). „Pokud je možné namítat nezákonnost postupu správního orgánu v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s., nemůže být jednotlivý úkon žalován zásahovou žalobou. Správní soudy nejsou povolány k tomu, aby plnily úlohu supervizora správních orgánů, který by průběžně monitoroval na základě zásahových žalob (§ 82 s. ř. s.) postupy veřejné správy. Uvedené by bylo v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.), jakož i s principem dělby moci (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, čj. 10 AfS 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.8.2020, č.j. 10 AfS 447/2019-49).
18. S ohledem na výše citované judikатурní závěry zdejší soud zdůrazňuje, že smyslem zásahové žaloby není poskytovat ochranu proti procesním postupům (úkonům) správních orgánů, které vyústí ve vydání rozhodnutí, proti němuž lze podat žalobu podle § 65 a násl. s.ř.s., v jejímž rámci lze nezákonnost jednotlivých procesních úkonů a postupů namítat, nýbrž proti excesivním postupům, nebo jejich některým aspektům, jejichž negativní důsledky v právní sféře jejich adresátů by již nebylo možno zhojit v řízení o žalobě dle § 65 a násl. s.ř.s., kupř. i z toho důvodu, že by nezákonně a excesivně vedená daňová kontrola v doměření daně nevyústila.
19. S ohledem na výše uvedené závěry judikatury Nejvyššího správního soudu je zásahová žaloba podaná v nyní posuzované věci přípustná, neboť se opírá o tvrzení nezákonnosti daňové kontroly jako celku, přičemž žalobce požaduje deklaratorní určení nezákonnosti zahájení a provádění této daňové kontroly. Žaloba ovšem není důvodná.
20. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu může k doměření z moci úřední dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 tohoto zákona.
21. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového

tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

22. Ke vztahu výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a daňové kontroly se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyjádřil v usnesení ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014 - 55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, v němž konstatoval, že daňový řád zakotvuje „jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ Z toho pak plyne závěr, že pokud se „správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Pouze ve výjimečných případech pak správce daně může za splnění podmínek § 145 odst. 2 daňového řádu výzvu nevydat a přistoupit rovnou k daňové kontrole: „Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně“.
23. Pokud jde o důvody nyní tvrzené nezákonnosti daňové kontroly, kdy ji žalobce shledává nezákonnou v důsledku nevydání výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, žalobce bez bližší konkretizace argumentuje pouze znalostmi žalovaného ohledně žalobcem uplatňovaných nákladů deklarovaných jako licenční poplatky za užívání ochranné známky hrazených zahraniční propojené osobě v období let 2013 až 2015, a poukazuje taktéž na „dividendy vyplácené zahraniční propojené osobě“.
24. V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce odkázal na to, že se má v případě licenčních poplatků jednat o opakující se plnění na základě licenční smlouvy s jejími dodatky, které spočívá v účtování licenčních poplatků poskytovatelem licence (kyperskou společností KP INDUSTRY INVEST LIMITED) žalobci coby nabyvateli licence, a zmínil v souvislosti s tím i dividendy. Z předložených listin, zejména zpráv o daňových kontrolách za předcházející zdaňovací období (zpráva o daňové kontrole ze dne 11.6.2018, č.j. 1075672/18/2914-60562-704309, týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014, a zpráva o daňové kontrole ze dne 4.3.2019, č.j. 206507/19/2914-60562-704309, týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015, a navazující dodatečné platební výměry správce daně a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17.6.2019, č.j. 25119/19/5200-11435-706871, které jsou součástí správního spisu) je zřejmé, že správci daně v předchozích kontrolovaných obdobích vznikly pochybnosti o důvodu placení licenčních poplatků a návazně i o způsobu výpočtu jejich výše ve vazbě na znění licenční smlouvy (výpočet výše licenčních poplatků měl být podle správce daně prováděn z tržeb dosahovaných výlučně z prodeje zboží a služeb, pro

které byla ochranná známka zapsána v rejstříku), kterou žalobce uzavřel se společností KP INDUSTRY INVEST LIMITED. Předmětem daňových kontrol byla dále výplata dividend této společnosti, která je zároveň zahraničním společníkem žalobce, kdy po zhodnocení důkazů a zjištěných skutečností správce daně dospěl k závěru, že částky za vyplacené podíly na zisku se přes zahraniční účty vrátily zpět do dispozice českého společníka žalobce (tu žalobce v replice poukazuje na skutečnost, že společníci žalobce se nezměnili). Podle správce daně byl tedy skutečným vlastníkem vyplacených podílů na zisku český společník žalobce.

25. Pokud tedy žalobce na řádku 12 daňového přiznání uplatňoval jako daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, výdaje na licenční poplatky, což žalovaný ve svém vyjádření k žalobě potvrzuje s tím, že při zahájení daňové kontroly dne 15.6.2020 věděl, že v letech 2016 a 2017 byly žalobcem uplatněny jako daňově účinné náklady licenční poplatky a rovněž že žalobce v letech 2017 a 2018 vyplácel podíly na zisku společnosti KP INDUSTRY INVEST LIMITED, bylo na místě ohledně těchto tvrzení žalobce vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Již na základě těchto skutečností známých správci daně, které žalovaný akcentuje ve vyjádření k žalobě, byl namísto postup v intencích výše citovaných závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, pakliže žalobce i v rámci daňových přiznání za rok 2016 a 2017 uplatňoval náklady na licenční poplatky placené společnosti KP INDUSTRY INVEST LIMITED a v letech 2017 a 2018 vyplácel této společnosti podíly na zisku.
26. Procesní vada spočívající v tom, že správce daně ohledně daňového tvrzení žalobce, pokud jde o licenční poplatky a dividendy, nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání, však nemůže mít vliv na zákonnost daňové kontroly zahájené u žalobce protokolem ze dne 15.6.2020, č.j. 1143379/20/2914-60562-701322. Podle tohoto protokolu je totiž předmětem daňové kontroly „daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2016 a 2017 v rozsahu prověření všech transakcí mezi spojenými osobami ve vztahu k ustanovením zákona o daních z příjmu v daňových základech předmětných zdaňovacích období“ a dále „daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 a od 1.1.2018 do 31.12.2018 v rozsahu prověření všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení této daně“.
27. Z obsahu listin předložených žalovaným, konkrétně ze zprávy o vztazích mezi propojenými osobami přitom plyne, že společnosti REAP investment s.r.o. a ADOZ Ložiska, s.r.o. tvoří spolu se žalobcem podnikatelské uskupení propojených osob. Pokud jde o KP INDUSTRY INVEST LIMITED, jedná se o společnost podílející se na základním kapitálu žalobce a kapitálu REAP investment s.r.o. Předmětem daňové kontroly zahájené dne 15.6.2020 je přitom prověření všech transakcí mezi těmito spojenými osobami. Předmět daňové kontroly je tedy nepochybně vymezen širěji, než jen na žalobcem odkazované licenční poplatky plynoucí ze smlouvy s KP INDUSTRY INVEST LIMITED a na dividendy vyplácené této společností. V tomto ohledu je nerozhodné, že na otázku zástupce žalobce, zda žalovaný uplatní stejné postupy ve vztahu k licenčním poplatkům v letech 2016 a 2017, pracovník žalovaného při jednání dne 15.6.2020 odpověděl, že pokud se neobjeví žádné nové skutečnosti, kontrola „bude probíhat ve stejném duchu“; podstatné je vymezení předmětu daňové kontroly při jejím zahájení. Pokud pracovník žalovaného sdělil na dotaz zástupce žalobce, že předmětem daňové kontroly budou i licenční poplatky a dividendy propojené zahraniční osobě, nelze dovozovat, že by žalovaný uvedeným

sdělením vymezil rozsah zahajované daňové kontroly, resp. kontrolu omezil pouze na tuto problematiku.

28. Odkazuje-li žalobce na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 7 Afs 229/2018-29, tak ty se týkaly skutkově poněkud jiné situace; Nejvyšší správní soud tu posuzoval situaci, kdy byla (v pořadí druhá) daňová kontrola přímo a výlučně zaměřena na zjištění skutečností ve vztahu k pořízení, zpracování a prodeji tvrdokovového materiálu a odpadu, které již byly předmětem daňové kontroly předcházející. „V protokolu o místním šetření ze dne 29. 3. 2016 pak stěžovatel vymezil předmět jednání jako „Místní šetření v rámci vyhledávací činnosti správce daně za účelem zjištění pořízení druhotných surovin s obsahem wolframu ve zdaňovacích obdobích březen 2013 až srpen 2013 a říjen 2013 až leden 2014“; na základě domluvy s žalobcem při místním šetření měla být stěžovateli předána evidence vztahující se k dotčeným zdaňovacím obdobím. Předmět druhé daňové kontroly, jejíž zákonnost je předmětem tohoto řízení, pak stěžovatel vymezil následovně: „Zahájení daňové kontroly [...] na dani z přidané hodnoty [...] za zdaňovací období duben 2013, květen 2013, červen 2013, červenec 2013, srpen 2013, prosinec 2013 a leden 2014, a to v rozsahu veškerých nákupů a prodeje tvrdokovového materiálu...“. Již z vymezení daňové kontroly a místního šetření předcházejícího této kontrole je patrné, že předmětem místního šetření a druhé daňové kontroly byla stejná daň a stejná žalobcova činnost, jako při první daňové kontrole, pouze v obdobích, která stěžovatel nekontroloval v rámci první daňové kontroly. Ze zprávy o první daňové kontrole a z rozhodnutí na jejím základě vydaných je přitom zřejmé, co je předmětem sporu mezi žalobcem a stěžovatelem; stěžovatel měl zároveň poměrně široký přehled o aktivitách žalobce z první daňové kontroly a další informace obdržel v návaznosti na provedené místní šetření. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v takovéto situaci mohl stěžovatel důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně, a měl proto před zahájením daňové kontroly vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Protože tak neučinil a rovnou zahájil daňovou kontrolu, dopustil se nezákonného zásahu“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 7 Afs 229/2018-29). Závěry tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu tudíž nejsou na posuzovanou situaci, kdy byl předmět daňové kontroly vymezen širěji než jen na žalobcem zmiňované licenční poplatky a výplatu dividend, zcela použitelné.
29. Pokud žalobce odkazuje na skutečnost, že již během jednání před žalovaným dne 15.6.2020 podal podle § 261 odst. 1 daňového řádu stížnost proti postupu žalovaného, kdy se domáhal odstranění zásahu do podnikatelského chodu spočívajícího v zahájení daňové kontroly bez výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž žalovanému vytýká nedostatečné zdůvodnění nevyhovění jeho stížnosti, tak pro posouzení důvodnosti žaloby je nepodstatné hodnotit, zda žalovaný ve své odpovědi dostatečně rozvedl, proč nebyly dány důvody pro postup ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu; předmětem soudního přezkumu v rámci zásahové žaloby je daňová kontrola jako taková, nikoli přezkoumatelnost odpovědi žalovaného na stížnost na postup správce daně. Zdejší soud pouze dodává, že pokud žalobce dále uvádí, že nedošlo ze strany žalovaného k žádnému vyrozumění, dalšímu rozvedení či vypořádání jeho stížnosti, tak správním spisem prochází písemnost - Vyrozumění o výsledku šetření dle § 261 odst. 5 daňového řádu ze dne 5.8.2020, č.j. 1408830/20/2914-00065-708683, která byla dne 5.8.2020 doručena zástupci žalobce.
30. S ohledem na výše uvedené zdejší soud uzavírá, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 a 2017 a daně vybírané srážkou podle zvláštní

sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 a od 1.1.2018 do 31.12.2018 protokolem č.j. 1143379/20/2914-60562-701322 dne 15.6.2020, aniž by byl žalobce postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení pokud jde o uplatněné náklady na licenční poplatky a o výplatu dividend ve vztahu k zahraniční společnosti KP INDUSTRY INVEST LIMITED, není nezákonná, neboť nelze dovozovat, že by pro její zahájení nebyly splněny zákonné podmínky. Proto předmětná daňová kontrola nemůže představovat nezákonný zásah do práv žalobce.

31. Zdejší soud tedy žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.
32. Zdejší soud ovšem poukazuje na skutečnost, že procesní pochybení správce daně, jež spočívá v nevydání výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k řádku 12 daňového přiznání, může mít význam ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále. V rozsudku ze dne 10.10.2018, č.j. 6 Afs 61/2018-30, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „Ačkoli správce daně měl nejprve vyzvat žalobce k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení správce daně nezpochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. I kdyby totiž žalobce respektoval výzvu správce daně, reagoval na ni (přičemž by pravděpodobně meritorně setrval na svých závěrech o oprávněnosti tvorby rezerv), správce daně by dodatečné daňové tvrzení pravděpodobně nadále prověřoval, přičemž by meritorně dospěl k týmž závěrům, které učinil v průběhu předmětné daňové kontroly. Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně - byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření neučinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností – neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci... Jiný závěr však musí Nejvyšší správní soud přijmout ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále... napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předepsáno penále, ačkoli postup správce daně byl zatížen výše uvedenou vadou týkající se právě tohoto penále, nemůže obstát, protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále... S ohledem na to, že bylo na místě zrušit napadené rozhodnutí z důvodu nezákonně předepsaného penále, bylo však nutné zabývat se zbývajícími žalobními námitkami týkajícími se vlastní daňové povinnosti žalobce“. Pokud se v případě nevydání výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu jedná o procesní vadu, která má význam ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále, žalobce může dle závěrů vyslovených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, tuto vadu namítat i v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně (resp. rozhodnutí o povinnosti uhradit penále ve smyslu § 251 daňového řádu).

IV. Náklady řízení

33. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 nejbližze 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.

Brno 12. listopadu 2020

Petr Šebek v.r.
předseda senátu