

USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **B. s. a. s., IČO x,**
se sídlem x
zastoupena společností GT Tax s. r. o.,
se sídlem Muchova 240/6, 160 00 Praha 6,
proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad,**
se sídlem Nábřeží Kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalobkyni se vrací zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč. Tato částka bude žalobkyni vyplacena z účtu Krajského soudu v Praze do třiceti dnů od právní moci tohoto usnesení.**

Odůvodnění:

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá, aby soud určil, že postup žalovaného spočívající v zahájení a provádění doměřovacího řízení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 až 2016 je nezákonným zásahem do práv žalobkyně. Žalobkyně se rovněž domáhá, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v porušování práv žalobkyně, tj. pokračovat v nezákonně zahájeném a prováděném a v případě zdaňovacího období roku 2014 po prekluzi vedeném doměřovacím řízení.
2. Žalobkyně konkrétně brojí proti výzvám žalovaného ze dne 18. 6. 2018, č. j. 102086/18/4200-12776-108960, č. j. 102085/18/4200-12776-108960 a č. j. 102084/18/4200-12776-108960, k podání dodatečných přiznání k dani z příjmů právnických osob, kterými bylo u žalobkyně zahájeno doměřovací daňové řízení. Ohledně zdaňovacího období roku 2014 žalobkyně podotýká, že na 14. 6. 2018 bylo s žalovaným dohodnuto zahájení daňové kontroly, které neproběhlo v důsledku nemoci a řádné omluvy osoby oprávněné jednat za zmocněného zástupce žalobkyně. Obratem žalovaný vydal předmětné výzvy, jejichž jediným účelem bylo přerušit běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Tento účinek však

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

výzvy podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, mít nemohou, a proto zahájení doměřovacího řízení za zdaňovací období roku 2014 je nezákonné, neboť prekluzivní lhůta pro stanovení daně uplynula dne 1. 7. 2018.

3. Další část námitek žalobkyně se vztahuje k odůvodnění výzev, které je založeno na konstatování, že v dosavadním průběhu daňového řízení neprokázal jiný daňový subjekt (T. a. s.) souvislost nákladů plynoucích z emitovaných dluhopisů s činností tohoto daňového subjektu. Fakt, že tento daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně daňové uznatelnosti svých nákladů, neodůvodňuje předpoklad doměření daně z příjmů u žalobce. V každé společnosti účastníci se restrukturalizace musí být úrokový náklad z pohledu daňové uznatelnosti posouzen samostatně. Žalovaný vydáním výzev předjímá výsledky dokazování a doměřovací řízení zahajuje pouze formálně. Ani ve spise žalovaného nejsou žádné podklady, jež by zakládaly důvodný předpoklad doměření daně u žalobkyně. Žalobkyně dále uvádí, že správce daně se v rámci daňové kontroly za období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013 seznámil s rozhodnutím žalobkyně o emisních podmínkách dluhopisů, včetně uplatnění nákladových úroků z dluhopisů jako daňově uznatelného výdaje, a žádné nesrovnalosti nezjistil. V následujících zdaňovacích obdobích nedošlo k žádné podstatné změně, pouze ke změně vlastníků dluhopisů.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že samotné zahájení doměřovacího řízení není způsobilé být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť jde o jednotlivý procesní úkon směřující k vydání rozhodnutí a ukončení řízení, který může být přezkoumán na podkladě žaloby proti rozhodnutí, jímž bude řízení ukončeno. Žalobkyně také neuvádí, jak konkrétně byla na svých právech zkrácena zahájením daňového řízení. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání nezasahuje do veřejných subjektivních práv žalobkyně, jelikož nemá bezprostřední vyústění, jen sděluje daňovému subjektu důvodný předpoklad správce daně, s nímž se adresát nemusí ztotožnit. Teprve následné úkony správce daně (zahájení daňové kontroly nebo doměření daně z moci úřední dle pomůcek) se mohou dotknout právní sféry daňového subjektu a podléhají samostatnému soudnímu přezkumu.
5. K důvodnosti předpokladu doměření daně žalovaný uvedl, že vycházel z dosavadních zjištění získaných daňovou kontrolou u právního předchůdce žalobkyně (T. a. s.), míra rozpracování kontroly je pro tyto účely irelevantní. Dle judikatury musí existovat jasná vazba mezi vynaloženými náklady a podnikatelskou aktivitou odpovídající ekonomicky racionálnímu chování. Úrokové náklady žalobkyně plynuly z dluhopisů, které byly emitovány za účelem uhrazení závazku vzniklého z restrukturalizace společnosti T. a. s. a žalovanému oprávněně vznikly pochybnosti o ekonomickém přínosu těchto nákladů, jež žalobkyně uplatnila jako daňově účinné. Pro odůvodnění výzvy postačí konstatovat fakta zjištěná kontrolou, nemusí být dopodrobna a pečlivě odůvodněna tak jako kontrolní závěry. Okolnost, že výzvy byly vydány po marném pokusu zahájit daňovou kontrolu, zákonu neodporuje. Za dané situace měl žalovaný povinnost výzvy vydat. Z hlediska prodloužení lhůty ke stanovení daně je podstatný obsah výzev; je-li důvodný předpoklad správce daně dostatečně popsán, zákonem předvídaný účinek nastat musí. Jen proto, že žalovaný spoléhal na prodloužení lhůty, nelze tento účinek upřít jako nezákonný či škodlivý. Má-li výzva zákonné náležitosti, může být účinně vydána i v poslední den lhůty. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné.
6. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 282/2016-54), podle níž lze soudnímu přezkumu podrobit výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

Žalobkyně dále upřesnila, že postupem žalovaného bylo porušeno její ústavně zaručené právo na spravedlivý proces, neboť žalovaný zneužil zahájení doměřovacího řízení a prezentoval již předem vytvořený závěr ve věci, vycházející z dosud neukončené daňové kontroly jiného subjektu, a žalobkyně bude nucena vyvracet předem učiněné závěry žalovaného. Žalovaný také narušil právní jistotu a legitimní očekávání žalobkyně, neboť namísto avizované daňové kontroly změnil právní názor a vydal předmětné výzvy se zcela obecným odůvodněním. Daňová kontrola nemá být zahajována za účelem doměření daně a není na libovůli správce daně, jaký postup zvolí. Tvzení žalovaného ve výzvách neměla oporu ve spisu ve věci žalobkyně ani společnosti T. a. s. (dle připojeného prohlášení společnosti T. a. s. ze dne 12. 10. 2018).

7. Žalovaný v duplice popírá, že by práva žalobkyně porušil, neboť žalobkyně svá práva mohla v plném rozsahu uplatňovat v rámci následných postupů žalovaného. Rovněž v jednání žalovaného chybí opakovanost, jež by mohla založit očekávání žalobkyně vzhledem k předchozím obdobným případům. Dále žalovaný rozebírá souvislost mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a podmíněným prodloužením lhůty ke stanovení daně. Mezi reakcí daňového subjektu na výzvu správce daně a doměřením daně může proběhnout daňová kontrola, aniž by to zmařilo prodloužení lhůty pro stanovení daně (žalovaný odkazuje na žalobkyni citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26). Souvislost následné daňové kontroly za období roku 2014 (zahájené dne 21. 9. 2018) s výzvou žalovaného je zřejmá, takže zákonná podmínka pro prodloužení lhůty ke stanovení daně o jeden rok byla splněna.
8. Podáním ze dne 11. 4. 2019 žalobkyně doplnila svá tvrzení o dokumenty z daňové kontroly za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013, jež mají prokazovat, že dluhopisy žalobkyně a s nimi spojené úrokové náklady byly již v rámci této kontroly prověřovány a nebyly shledány žádné nedostatky, čímž bylo založeno legitimní očekávání žalobkyně, že tomu bude obdobně i v následujících zdaňovacích obdobích. Bez nálezů skončila i daňová kontrola právní předchůdkyně žalobkyně za období 1. 1. 2010 až 31. 1. 2013, přičemž tehdy místně příslušný správce daně dle připojených listin prověřoval mj. restrukturalizaci skupiny T., emise dluhopisů a daňovou uznatelnost úrokových nákladů. Žalobkyně tudíž namítá rozpor výzev s předchozími kontrolními zjištěními. Pokud měl žalovaný v době vydání výzev důkazy v rámci kontroly společnosti T. a. s. zhodnocené, jak tvrdí, měl být pořízen alespoň úřední záznam, jinak předpoklad o doměření daně je toliko „v hlavě“ úředních osob. Ani měsíc po vydání výzev nebyl předpoklad doměření daně nijak objektivizován. Zaměření daňové kontroly u žalobkyně bylo podstatně širší než ve výzvě zmíněné úrokové náklady z dluhopisů, takže souvislost mezi nimi nelze dovozovat. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015-49, publ. pod č. 3245/2015 Sb. NSS), doměření daně na základě daňové kontroly nesplňuje podmínku, aby předcházející výzva k podání dodatečného daňového přiznání prodloužila zákonnou lhůtu pro stanovení daně. Situaci, kdy daňový subjekt vysloví s výzvou nesouhlas, je třeba řešit postupem k odstranění pochybností, neboť tím správce daně udrží možnost výzvou lhůtu pro stanovení daně prodloužit. Žalovaný však ponechal výzvu na poslední dny lhůty pro stanovení daně, čímž sám vyvolal situaci, kdy za zdaňovací období 2014 ani teoreticky nelze daň doměřit.
9. V podání ze dne 29. 1. 2020 žalobkyně k prokázání svých tvrzení doplňuje skutečnosti plynoucí z dokazování v rámci daňové kontroly společnosti T. a. s. Podle znaleckých posudků a výsledků znaleců restrukturalizace skupiny T. měla racionální ekonomický

důvod a pozitivní dopad mj. i na žalobkyni, mezi vynaloženými úrokovými náklady a výnosy žalobkyně a společnosti T. a. s. existuje příčinná souvislost a tyto náklady byly vynaloženy ekonomicky racionálně. Aktuálně není tato daňová kontrola ukončena, což potvrzuje názor žalobkyně, že v červnu 2018 nemohl mít žalovaný důvodný předpoklad doměření daně. Žalobkyně odkazuje na daňový spis daňového subjektu T. a. s., samotné znalecké posudky či jiné důkazní prostředky nepřipojuje.

10. Žalovaný na toto podání reagoval vyjádřením ze dne 24. 3. 2020, ve kterém uvedl, že skutečnost, že daňová kontrola u společnosti T. a. s. nebyla dosud ukončena, neznamená, že žalovaný z výsledku kontrolního zjištění vůči této společnosti ustoupil, nebo že dokonce nebyl dán důvodný předpoklad žalovaného stran doměření daně žalobkyni. Důvodný předpoklad doměření daně, pro který je správce daně povinen ve smyslu § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, nemusí být a z povahy věci ani zpravidla nebude jistotou. Žalovaný je proto přesvědčen, že jeho výzvy ze dne 18. 6. 2018, č. j. 102086/18/4200-12776-108960, č. j. 102085/18/4200-12776-108960 a č. j. 102084/18/4200-12776-108960, jsou náležitě odůvodněny a jsou způsobilé vést k doměření daně. To, zda se nakonec důvodný předpoklad žalovaného potvrdí v rámci daňových kontrol a zda dojde k doměření daně, je otázkou dalšího řízení.
11. V podání ze dne 17. 4. 2020 žalobkyně doplnila odkaz na nejnovější judikaturu (rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020-32), ve které soud dospěl k závěru, že podmínky § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu pro prodloužení lhůty po stanovení daně o 1 rok nejsou splněny, pokud sice dojde k oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, ale následně je zahájena daňová kontrola.
12. Ze správního spisu zjistil soud následující podstatné skutečnosti.
13. Z úředního záznamu ze dne 18. 6. 2018 vyplývá, že „na den 14. 6. 2018 bylo domluveno u daňového subjektu zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016. Dne 14. 6. 2018 se do sídla správce daně dostavila Mgr. J. P., která správci daně sdělila, že daňovou kontrolu nelze téhož dne, tj. 14. 6. 2018 zahájit. Důvodem má být náhlá zdravotní indispozice Ing. T. K., jehož účast na zahájení daňové kontroly si výslovně, dle Mgr. J. P., vyžádal daňový subjekt, a který má u sebe veškeré plné moci udělené daňovým subjektem ve věci zastupování daňového subjektu v rámci daňové kontroly.“ Vzhledem k tomu, že Mgr. P. nedoložila plnou moc k zastupování daňového subjektu, kontaktoval správce daně člena představenstva žalobkyně Ing. P. Z., který k věci neměl žádné informace a v této záležitosti se již neozval. Dne 18. 6. 2018 obdržel správce daně email od Mgr. P. s informací, že Ing. K. je v pracovní neschopnosti (připojený doklad o pracovní neschopnosti nebyl do spisu vtištěn).
14. Spis dále obsahuje výzvy žalovaného ze dne 18. 6. 2018, č. j. 102086/18/4200-12776-108960, č. j. 102085/18/4200-12776-108960 a č. j. 102084/18/4200-12776-108960, k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob ve smyslu § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. Náhradní lhůta k podání daňového tvrzení činí 15 dnů od doručení výzev. V odůvodnění se shodně uvádí, že žalobkyně v rámci rozdělení společnosti T. a. s., IČO x, nabyla práva a povinnosti spojené s dluhopisy o celkovém objemu 1 320 906 940 ks, s identifikačním označením x odst. x (rozhodný den rozdělení je 1. 2. 2013, zápis rozdělení do obchodního rejstříku byl proveden dne

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

12. 8. 2013). Správce daně v rámci daňové kontroly u společnosti T. a. s. za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013 prověřoval mj. daňovou uznatelnost nákladových úroků plynoucích z těchto emitovaných dluhopisů, zabýval se důvody vedoucími k emisi těchto dluhopisů a dále tím, jak tyto důvody souvisí s činností společnosti T. a. s. Společnost T. a. s. v průběhu daňové kontroly uvedla, že důvodem pro emisi dluhopisů byla úhrada závazku společnosti T. a. s., IČO x, vzniklého v rámci restrukturalizace. Cílem této restrukturalizace bylo majetkové a ekonomické oddělení společnosti T. a. s. a žalobkyně. Dále je uváděno, že správce daně nabyt na základě doposud předložených důkazních prostředků ke dni vydání výzev důvodné pochybnosti ohledně daňové uznatelnosti nákladových úroků plynoucích z emitovaných dluhopisů. „*Společnost T. a. s. totiž doposud předloženými důkazními prostředky neprokázala, že uskutečněná restrukturalizace, v souvislosti s níž došlo k výše uvedené emisi dluhopisů, měla pro společnost T. a. s. racionální ekonomický důvod. Společnost T. a. s. tak v dosavadním průběhu daňového řízení neprokázala souvislost vynaložených nákladů plynoucích z emitovaných dluhopisů s činností společnosti T. a. s., a tedy splnění podmínky nutné pro daňovou uznatelnost nákladů...*“ Jelikož podstatnou součástí restrukturalizace byla také žalobkyně a zároveň společnost T. a. s. v rámci provádění daňové kontroly neprokázala souvislost této restrukturalizace s činností společnosti T. a. s., z logiky věci správce daně usuzoval, že tato restrukturalizace nemá souvislost ani s činností žalobkyně, která byla obdobná s činností společnosti T. a. s. (tj. provozování loterií a jiných podobných her). Vzhledem k tomu, že dluhopisy byly emitovány v roce 2012 s datem splatnosti v roce 2032, a zároveň v účetních výkazech žalobkyně, konkrétně ve výkazu zisku a ztráty v položce „Nákladové úroky“, žalobkyně vykázala vysoké částky (za rok 2014 částku 672 332 000 Kč, za rok 2015 částku 733 809 000 Kč a za rok 2016 částku 767 892 000 Kč), správce daně se domníval, že v těchto částkách jsou zahrnuty také nákladové úroky plynoucí z emitovaných dluhopisů. Jelikož z daňových přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období není zřejmé, zda žalobkyně zahrnula tyto nákladové úroky jako daňově neuznatelný náklad, existuje zde předpoklad, že žalobkyně tyto nákladové úroky uplatnila jako daňově uznatelný náklad. Na základě výše uvedených skutečností lze podle žalovaného důvodně předpokládat, že daň bude doměřena.

15. Ve spise je dále založena žádost žalobkyně ze dne 25. 6. 2018 o prodloužení lhůty stanovené žalovaným o 60 dnů. Současně žalobkyně sdělovala, že výzvy považuje za nezákonné a jejich odůvodnění nerozumí, jelikož uváděné důvody se týkají jiného daňového subjektu a odporují závěrům daňové kontroly za období roku 2013, která se zaměřovala též na otázku daňové uznatelnosti nákladových úroků z emitovaných dluhopisů a žádné skutečnosti vedoucí k doměření daně nezjistila. Lhůta byla ve všech případech žalovaným prodloužena do 31. 7. 2018.
16. Dne 25. 7. 2018 zástupci žalobkyně nahlíželi do spisu a obdrželi informaci, že žalovaný vyhledávací část spisu ke zdaňovacím obdobím 2014, 2015 a 2016 nevede. Zástupce žalobkyně konstatoval, že mu nebyly předloženy k nahlédnutí a součástí spisu nejsou žádné podklady odůvodňující vydání předmětných výzev.
17. Podáním ze dne 30. 7. 2018 žalobkyně sdělila žalovanému, že jí nejsou známy žádné důvody pro podání dodatečných daňových přiznání na daň z příjmů právnických osob a trvá na tom, že jí vykázaná daňová povinnost v řádných daňových přiznáních byla správná. Dále žalobkyně namítla, že úřední osoby porušily povinnost mlčenlivosti vyzrazením údajů z daňového řízení jiného daňového subjektu, a namítla nezákonnost

výzev. Uváděné důvody nezákonnosti výzev se obsahově shodují s uplatněnými žalobními námitkami.

18. Žalovaný postoupil část podání žalobkyně odvolacímu finančnímu ředitelství jako podnět k zahájení přestupkového řízení s úředními osobami. Dne 21. 9. 2018 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola zaměřená na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016 v rozsahu odpovídajícím uplatnění odpočtu hodnoty bezúplatných plnění dle § 20 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy účinném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a daňových dopadů emise dluhopisů s identifikačním označením x a x ze dne 20. 8. 2012, které žalobkyně nabyla v prvním případě v rámci fúze sloučením se zanikající společností T. a. s., IČO x, a v druhém případě v rámci rozdělení společnosti T., a. s., IČO x
19. Soud nejprve z úřední povinnosti zkoumal splnění podmínek řízení a dospěl k závěru, že žalobu je nutno odmítnout.
20. Předmětem řízení je v žalobě vymezený nezákonný zásah, který žalobkyně spatřuje v zahájení a vedení („provádění“) řízení o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 – 2016. Oznámením (doručením) výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení je zahájeno doměřovací daňové řízení, neboť tím byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci (§ 91 odst. 1 daňového řádu). Soud ve shodě s obsahem žaloby chápe napadený zásah jako jeden celek, byť se věcně týká tří po sobě jdoucích zdaňovacích období, a jako souhrn úvodních úkonů (výzev) a dosud trvajících účinků, jež z nich vycházejí (doměřovací řízení nebylo formálně ukončeno).
21. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud usnesením odmítne návrh, jestliže je podle tohoto zákona nepřipustný a tento zákon nestanoví jinak.
22. Ochrana poskytovaná zápůřčí zásahovou žalobou (proti trvajícimu zásahu) je podle § 85 s. ř. s. subsidiární nejen vůči ochraně ve správním řízení, ale i vůči ochraně poskytované ostatními typy žalob ve správním soudnictví. Žaloba na ochranu před trvajícím nezákonným zásahem je tedy přípustná pouze tehdy, pokud před žalovaným jednáním správního orgánu nelze ochránit žalobou proti rozhodnutí nebo žalobou proti nečinnosti správního orgánu. Konkrétně ohledně vztahu žaloby proti rozhodnutí a žaloby proti nezákonnému zásahu platí, že zásahová žaloba hraje „*roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS, bod 18). „*Prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s. ř. s.) 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.*“ (právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95).
23. Rovněž Ústavní soud aproboval princip subsidiarity soudního přezkumu vyjádřený v § 85 s. ř. s. (ve znění zákona č. 303/2011 Sb.), jenž konstantně aplikuje judikatura Nejvyššího správního soudu. Za směrodatné lze považovat usnesení ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1144/16, v němž Ústavní soud kromě jiného uvedl, že pro posouzení opodstatněnosti ústavní stížnosti je „*rozhodující otázka, zda správní soudy odmítnutím projednat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem nepřipustně odepřely stěžovateli přístup k soudu, konkrétně ve správním soudnictví. Ústavní soud dospěl k závěru, že nikoli, poněvadž v obou rozhodnutích je zřetelný akcent na skutečnost, že stěžovatelka žalobou*

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

vytýkaná procesní pochybení může uplatnit v rámci žaloby proti nezákonnému rozhodnutí dle § 65 a násl. soudního řádu správního, což ostatně ani sama nevylučuje, ba nepřímou tuto skutečnost potvrzuje. Obecně platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 – 256). K tomu se sluší poznamenat, že nepřipustění žaloby na ochranu před nezákonným zásahem v otázce zákonnosti samotného vedení správního řízení Ústavní soud již jako ústavně konformní aproboval (viz např. usnesení sp. zn. I. ÚS 1613/15 ze dne 29. 9. 2015).“

24. Zdejší soud si je současně vědom usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, na něž odkázala žalobkyně v replice, které se však zabývá odlišnou skutkovou situací, a sice situací, kdy Finanční ředitelství v Praze potvrdilo rozhodnutí správce daně, kterými byla daňovému subjektu na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze napadl daňový subjekt žalobou u zdejšího soudu, přičemž krom jiného namítal, že správní rozhodnutí byla vydána na základě nezákonně zahájené daňové kontroly, protože správce daně nesplnil povinnost danou § 145 odst. 2 daňového řádu a nevyzval ho k podání dodatečného daňového tvrzení. Rozšířený senát přitom vyslovil, že: „I. V žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. II. Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) 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 podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“
25. Lze tedy konstatovat, že v citovaném usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, se rozšířený senát primárně zabýval soudním přezkumem daňové kontroly a v jeho rámci připustil mj. přezkum předcházející výzvy správce daně, pokud mohla mít vliv na zákonnost zahájení či vedení daňové kontroly. Oproti tomu v nyní projednávané věci správce daně neprováděl vůči žalobkyni daňovou kontrolu (ta nebyla formálně zahájena), nýbrž výzvou dle § 145 odst. 2 daňového řádu zahájil a vedl doměřovací řízení, jehož předmětem byla daňová povinnost žalobkyně na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 až 2016. Ačkoliv si zdejší soud uvědomuje částečnou podobnost obou institutů, platí, že k možnosti přezkumu výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, respektive k přezkumu zahájení a provedení doměřovacího řízení zahájeného na základě takové výzvy, se rozšířený senát v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55, explicitně nevyjádřil. Nezměnil tedy dosavadní pohled judikatury na přezkum úkonů činěných v rámci řízení zakončovaného vydáním rozhodnutí. Nadto připustil, že možnosti soudního přezkumu daňové kontroly, jako procesního postupu, a samotného doměřovacího řízení, v rámci kterého dochází k vlastnímu stanovování daňové povinnosti, se liší. Výslovně uvedl, že „[p]ředmětem doměřovacího řízení je daňová povinnost daňového subjektu a výstupem tohoto řízení je ‚rozhodnutí‘ správce daně (resp. odvolacího orgánu) ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které podléhá soudnímu přezkumu na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Je proto nutno důsledně rozlišovat mezi dvěma typy předmětu řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňovou kontrolou jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

s. ř. s. a na straně druhé samotnou daňovou povinností jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.“

26. Naznačenou diferenci Nejvyšší správní soud potvrdil nedávným rozhodnutím ve věci skutkově velmi blízké nyní předložené věci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 3 Afs 271/2017-49). V odkazovaném případě se žalobkyně zásahovou žalobou domáhala zákazu vést doměřovací řízení u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, zahájené výzvou k podání dodatečného vyúčtování, a alternativně (pro případ ukončení doměřovacího řízení před rozhodnutím soudu) určení, že zahájení a provedení doměřovacího řízení u zmíněné daně na základě napadené výzvy bylo nezákonné. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud pochybil, pokud žalobu věcně projednal, neboť bylo namístě ji podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnout. Bylo tomu tak proto, že žalobkyně *„měla v posuzovaném případě k dispozici jiný právní prostředek, kterým se mohla domáhat ochrany svých práv, a sice žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. Tou mohla brojit proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž bylo rozhodnuto o její daňové povinnosti ve smyslu DPFO ze závislé činnosti za rok 2013. V rámci této žaloby potom mohla kromě případných dalších žalobních bodů uplatnit též námitky směřující na nezákonnost napadené výzvy vydané žalovaným dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podala-li namísto toho za uvedených okolností zásahovou žalobu směřující na nezákonnost samotné napadené výzvy, a od ní se odvíjející nezákonnost zahájení a provedení doměřovacího řízení, jednalo se ve smyslu § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. o žalobu nepřipustnou.“* Nejvyšší správní soud mj. poukázal na obsah napadené výzvy s tím, že stěžovatelka byla poučena o možnosti vyměření daně podle pomůcek, nebude-li výzvě ve stanovené lhůtě vyhověno. Stěžovatelka tedy mohla alternativně posečkat vydání dodatečného platebního výměru, kterým by jí byla daň doměřena za využití pomůcek (§ 145 odst. 2, *in fine* daňového řádu). Také tento výměr, respektive rozhodnutí o odvolání proti němu, by následně mohla napadnout žalobou proti správnímu rozhodnutí. Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že *„stávající judikatura Nejvyššího správního soudu, která nebyla shora označeným rozhodnutím rozšířeného senátu dotčena, umožňuje v rámci takového řízení posoudit i zákonnost jednotlivých úkonů vedoucích k vydání rozhodnutí, respektive neumožňuje samostatně zásahovou žalobou brojit proti jednotlivým krokům činěným v rámci správního, respektive daňového řízení (viz např. shora označené rozsudky zdejšího soudu č. j. 8 Aps 6/2007 – 256, č. j. 5 Afs 34/2014 – 39, atd.).“* Podobné závěry pak plynou také z dřívějšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 7 Afs 207/2018-23.
27. Na základě těchto východisek je zřejmé, že postup žalovaného zahájený vůči žalobkyni vydáním výzev k podání dodatečného daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob podle § 145 odst. 2 daňového řádu je třeba vnímat jako regulérní uplatnění pravomoci žalovaného směřující k zahájení daňového řízení, jež je určeno k vlastnímu zjištění či uložení povinností daňovému subjektu. Všechny napadené výzvy obsahují správné poučení, a sice že v případě nevyhovění ve stanovené lhůtě (tj. nepodání dodatečného daňového tvrzení) může správce daně daň doměřit podle pomůcek. Vůči žalobkyni je tedy jednoznačně avizováno vydání rozhodnutí o stanovení daně, což značí úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují její povinnosti. Obě možné varianty, tj. podání dodatečného daňového přiznání i doměření daně z moci úřední (na základě pomůcek), by směřovaly k vydání rozhodnutí o dani (dodatečného platebního výměru) ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné. Proti platebnímu výměru zákon připouští řádný opravný prostředek (odvolání), o němž je s konečnou platností rozhodováno opět v procesní formě, rozhodnutím napadnutelným žalobou ve

smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně tedy měla možnost vyčkat konečného rozhodnutí, jímž by žalovaný ukončil doměřovací řízení, a v případě nesouhlasu se bránit (po vyčerpání řádných opravných prostředků proti dodatečným platebním výměrům za uvedená zdaňovací období) žalobou proti rozhodnutí nadřízeného správce daně. V té pak žalobkyně může namítnout doměření daně poté uplynutí prekluzivní lhůty v návaznosti na účelovost výzvy.

28. Soud v této souvislosti zvažoval, zda takto poskytovaná soudní ochrana je i v konkrétním případě žalobkyně dostatečně reálná a účinná. Obecně je totiž nutno pro účely správného stanovení daně upřednostnit dokazování před stanovením daně podle pomůcek. Z daňového řádu vyplývá, že dokazování lze provádět pouze v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností; při nepodání dodatečného daňového tvrzení lze stanovit daň pomůckami. Žalobkyně na výzvu správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu reagovala, avšak dodatečné daňové přiznání nepodala. Z reakce žalobkyně bylo nicméně možné zřetelně seznat její přesvědčení o správnosti poslední známé daně. Takové oznámení správce daně nemůže vyhodnotit tak, že došlo k naplnění podmínky uvedené v § 145 odst. 2 větě druhé daňového řádu, nýbrž správně jej má vyhodnotit jako dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu a následně daňovému subjektu umožnit, aby svá tvrzení obhájil v rámci daňové kontroly (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 527- 529; srov. také rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2019, č. j. 8 Af 54/2016 – 107). Nejvyšší správní soud kupříkladu v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36, pod bodem 50 uvádí: „*Nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně prvního stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek.*“.
29. Dokazováním v rámci daňové kontroly, popř. postupu k odstranění pochybností, je možno původní předpoklad správce daně vyvrátit, takže nakonec není vydáno žádné formální rozhodnutí o stanovení daně, neboť se prokáže, že poslední známá daňová povinnost je správná. Jinak řečeno, výsledkem dosud neukončeného doměřovacího řízení zahájeného výzvami ze dne 18. 6. 2018 nemusí být bezvýhradně rozhodnutí ve věci dle § 65 odst. 1 s. ř. s. Tato okolnost by podle judikturních vodítek mohla nasvědčovat přípustnosti zásahové žaloby, neboť žalobkyně sice byla poučena o možnosti doměřit daň za užití pomůcek (rozhodnutím), nikoli o možnosti (resp. povinnosti) správce daně zahájit v případě kvalifikovaného nesouhlasu daňového subjektu s obsahem výzev postup ke stanovení daně dokazováním.
30. Podle názoru soudu žalobkyně měla k dispozici vedle žaloby proti konečnému rozhodnutí v doměřovacím řízení ještě podpůrný žalobní typ, zásahovou žalobu, a to proti všem „dalším postupům“ správce daně *stricto sensu*, jež rozšířený senát v citovaném usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, vymezil s odkazem na systematiku soudního řádu správního (hlavu VI, § 70 až 107) jako „*komplexní soubory pravomocí správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti, a to někdy i prostředky silně vstupujícími do nejrušnějších soukromých sfér daňového subjektu.*“ K tomu rozšířený senát uvedl, že „*[s]oudní ochrana před „postupem“, (...) tedy slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost, v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno*“. Půjde typicky o některé postupy při správě daní ve smyslu § 78

až § 90 daňového řádu, jejichž prostřednictvím se za účasti daňového subjektu zjišťuje jeho daňová povinnost.

31. Správní soudy dovodily možnost brojit zásahovou žalobou proti „dalším postupům“ při správě daní, které mohou, ale nemusí vést k vydání rozhodnutí, a to proti zahájení daňové kontroly i jednotlivým úkonům v rámci daňové kontroly (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, č. 3199/2015 Sb. NSS) a proti postupu správce daně k odstranění pochybností zahájenému výzvou k odstranění pochybností (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 10 Afs 79/2014-45). Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení ostatně není postupem při správě daní ve smyslu § 78 – 90 daňového řádu, je toliko jednotlivým úkonem správce daně, jehož podstatou je oznámení (sdělení) důvodného předpokladu, že bude doměřena daň, otevírajícím možnost procesní obrany daňového subjektu proti skutečnostem uvedeným v předmětné výzvě.
32. Lze shrnout, že v dané věci se žalobkyně domáhá soudní ochrany předčasně, neboť jí uplatněné žalobní body jsou plně přezkoumatelné buď v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení (doměření) daně, nebo v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s., který může spočívat jak v zahájení a vedení daňové kontroly (dokonce, jak uvedl rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, ochrana je poskytována „*všem aspektům daňové kontroly, které mají dopady do právní sféry daňového subjektu popsané v § 82 s. ř. s.*“), tak popř. v postupu správce daně k odstranění pochybností zahájeného výzvou k odstranění pochybností.
33. Dlužno dodat, že předmětem podání stran se v nyní posuzované věci staly i okolnosti týkající se výlučně daňové kontroly, která byla u žalobkyně zahájena po podání žaloby dne 21. 9. 2018. Z hlediska zachování subsidiarity zásahové žaloby je podstatné, že v daném případě je vedena daňová kontrola nikoli komplexně a neadresně, nýbrž právě s výlučným zaměřením na skutečnosti uvedené ve výzvách k podání dodatečného daňového přiznání (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 9. 2018, č. j. 152073/18/4200-13781-050600, „rozsah daňové kontroly“, str. 4), což znamená, že případné doměření daně z příjmů právnických osob se bude odvíjet od výsledku daňové kontroly. Napadené výzvy, vydané postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu, k nimž směřuje veškerá žalobní argumentace, je možno podrobit soudnímu přezkumu i v rámci přezkumu zahájení a vedení daňové kontroly. To platí též o speciální žalobní námitce zpochybňující zákonnost doměřovacího řízení zahájeného výzvou ze dne 18. 6. 2018, č. j. 102084/18/4200-12776-108960, a vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2014. Z recentní judikatury je zřejmé, že nejen žalobou proti konečnému rozhodnutí o dani, nýbrž i v řízení o zásahové žalobě napadající zákonnost zahájení a vedení daňové kontroly lze účinně namítat, že předcházející výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyla způsobilá k prodloužení zákonné prekluzivní lhůty k doměření daně (srov. k tomu rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2019, č. j. 61 A 10/2019-32).
34. Na věc je třeba ve smyslu citované judikatury a odborné literatury nahlížet tak, že žalobkyně svým kvalifikovaným nesouhlasem vyjádřeným ve stanovené lhůtě podala dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu a o tomto jejím daňovém tvrzení se vedlo a v době rozhodování soudu stále vede kontradiktorní dokazování, jehož výsledek nelze předjímat. Jde ve své podstatě o neukončený komplexní postup správce daně připouštějící samostatné procesní prostředky určené k ochraně práv účastníka řízení (žalobkyně).

35. S ohledem na tyto skutečnosti by se zdejší soud, podobně jako ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 3 Afs 271/2017, věcným přezkoumáním podané zásahové žaloby dopustil procesního pochybení.
36. Z uvedených důvodů proto soud žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s.
37. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v této věci podle § 60 odst. 3 věty první s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žaloba byla odmítnuta.
38. Podle § 10 odst. 3 věty třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek. Žalobkyně zaplatila soudní poplatek za podání žaloby ve výši 2 000 Kč a tímto usnesením byla žaloba před prvním jednáním odmítnuta. Soud tedy rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku ve výši 2 000 Kč, který bude žalobkyni vyplacen ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení (§ 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Praha 28. dubna 2020

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

