



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci **žalobkyně: Johnson Controls Czech, s. r. o.**, se sídlem Líbalova 2348/1, Praha 4, zast. JUDr. Luděkem Chvostou, advokátem se sídlem Na Příkopě 854/14, Praha 1, **proti žalovanému: Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábrž. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti výroku II. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne ze dne 5. 12. 2019, č. j. 11 A 34/2019 – 46,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2019, č. j. 11 A 34/2019 – 46 **se ve výroku II. a III. z r u š u j e** a věc se v tomto rozsahu **v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále též „daňový subjekt“) se svou žalobou domáhala ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění kontroly daně z příjmů právnických osob zahájené dne 1. 8. 2018 za zdaňovací období (hospodářský rok) od 1. 10. 2008 do 30. 9. 2009, od 1. 10. 2009 do 30. 9. 2010 a od 1. 10. 2010 do 30. 9. 2011. Žalobkyně byla názoru, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně, přičemž s podanou stížností v rámci daňového řízení nebyla úspěšná.

II. Rozhodnutí městského soudu

[2] Městský soud výrokiem I. napadeného rozsudku zamítl žalobu v části, kterou se žalobkyně domáhala určení, že daňová kontrola daně z příjmu právnických osob vedená

Specializovaným finančním úřadem u společnosti Johnson Controls Czech, s. r. o., zahájená protokolem ze dne 1. 8. 2018., č. j. 128700/18/4225-21791-506621, je nezákonným zásahem. Tento výrok městský soud odůvodnil tím, že se žalobkyně domáhala deklaratorního výroku o nezákonnosti zásahu, který dosud trvá, a proto není na místě vyslovit jeho nezákonnost, ale rozhodnout o povinnosti zásah ukončit.

[3] Výrokem II. napadeného rozsudku městský soud zakázal Specializovanému finančnímu úřadu, aby pokračoval v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob u společnosti Johnson Controls Czech, s. r. o., zahájené protokolem č. j. 128700/18/4225-21791-506621 ze dne 1. 8. 2018, ve vztahu k daňové ztrátě za hospodářský rok 2008/2009 a přikázal mu, aby daňovou kontrolu v uvedeném rozsahu zastavil ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci rozsudku.

[4] K tomuto výroku městský soud v odůvodnění rozsudku v první řadě poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž zahájení a provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem a je jím vždy, pokud je kontrola prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Dále se zabýval výkladem § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), (v textu rozsudku je v odst. 25 uvedeno nesprávně „zákon o dani přidané hodnoty“). Považoval za nesporné, že žalobkyně vykázala daňovou ztrátu ve zdaňovacím období hospodářského roku 2009 a mohla ji uplatnit v hospodářských letech 2010 až 2014. Posledním obdobím, v němž žalobkyně mohla uplatnit tuto daňovou ztrátu, byl rok 2014 (konkrétně den 30. 9. 2014); tento rok je rozhodný pro uplynutí lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení činila 6 měsíců a lhůta pro stanovení daně za rok 2009 by tak běžela od 1. 4. 2015 a skončila by 3. 4. 2018. Tak by tomu bylo bez pochyb, pokud by nedošlo k tzv. „řetězení ztrát“, o něž prodloužení lhůty opírá žalovaný. Ten tvrdí, že v době, kdy mohla být uplatněna daňová ztráta za rok 2009, vznikla opět daňová ztráta (zde v roce 2014), která měla vliv na běh lhůty. Trvání a běh prekluzivní lhůty proto soud v první řadě posuzoval podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Městský soud odmítl doslovný výklad tohoto ustanovení, protože ten by vedl k neomezené době ke stanovení daně. K principům, na nichž stojí prekluzivní lhůty, citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017 – 56, a ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29. Vycházel proto ze smyslu a účelu citovaného ustanovení, jímž nemůže být nekonečné řetězení lhůty. Přiklonil se proto k názoru, že lhůtu lze takto prodloužit pouze jednou. Podle jeho názoru lhůta počítaná podle poslední ztráty pak „pohltní“ lhůtu kratší počítanou od původní ztráty. Tímto způsobem výkladu dospěl městský soud k závěru, že lhůta pro stanovení daně za období hospodářských let 2009 až 2014 skončila dne 3. 4. 2018. Skutečnost, že v roce 2014 žalobkyně vykázala novou daňovou ztrátu, pak městský soud označil za nerozhodnou, neboť lhůta pro stanovení daně za hospodářský rok 2008/2009 podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů skončila v roce 2014 a teprve poté mohla začít běžet lhůta podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Vznik daňové ztráty v roce 2014 nemohl nijak prodloužit lhůtu ke stanovení daně za roky 2009 až 2013 a zahájení daňové kontroly dne 1. 8. 2018 bylo nezákonné.

[5] Městský soud se proto dále zabýval vlivem výzvy k podání dodatečného daňového priznání ze dne 21. 3. 2018 na běh lhůty k doměření daně ve vztahu k § 148 odst. 2 písm. a)

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Městský soud zkoumal naplnění podmínky, zda výzva vedla k doměření daně a nepřistoupil na názor žalovaného, že k tomu bylo třeba zahájit daňovou kontrolu; to opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018 – 33, o možnosti stanovit daň dokazováním nejen v rámci daňové kontroly, ale i mimo ni. Městský soud citoval i z dalších rozsudků Nejvyššího správního soudu řešících vztah výzvy, již nebylo vyhověno, a následně zahájené daňové kontroly. Dospěl k závěru, že v dané věci výzva nevedla k doměření daně.

[6] Ze všech těchto důvodů městský soud označil daňovou kontrolu zahájenou dne 1. 8. 2018 a stále pokračující za dosud trvající nezákonný zásah, a proto jej žalovanému zakázal v rozsahu popsaném v bodě 3. tohoto rozsudku.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

-kasační stížnost

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností namítá nezákonnost výroku II. rozsudku městského soudu, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Napadený výrok považuje za zmatečný, neboť mu jím bylo zakázáno pokračovat v daňové kontrole zahájené 1. 8. 2018 za hospodářský rok 2008/2009. Uvedeným protokolem byla zahájena daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období hospodářských let od 1. 10. 2008 do 30. 9. 2009, od 1. 10. 2009 do 30. 9. 2010 a od 1. 10. 2010 do 30. 9. 2011, a to s vymezením rozsahu skutečností popsaných ve výzvách správce daně k podání dodatečných daňových přiznání č. j. 50872/18/4225-21791-507447, č. j. 50875/18/4225-21791-507447, č. j. 71893/18/4225-21791-507447, č. j. 71896/18/4225-21791-507447, č. j. 71897/18/4225-21791-507447. Daňová kontrola tedy bude zaměřena na ověření oprávněnosti uplatnění úrokových nákladů vzniklých v souvislosti s přijetím půjčky ve výši 13 146 760 000,- Kč dle smlouvy LOAN AGREEMENT uzavřené dne 27. 9. 2001 mezi daňovým subjektem a společností Johnson Controls Nederland Holding BV (dále jen „akviziční půjčka“) a dalších úrokových nákladů vzniklých daňovému subjektu z titulu přijetí půjček na úhradu dlužných úroků z akviziční půjčky jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Z výroku napadeného rozsudku ovšem není zřejmé, v jaké daňové kontrole bylo stěžovateli zakázáno pokračovat. Rozsahem této daňové kontroly přitom nebyla daňová ztráta vzniklá v hospodářském roce od 1. 10. 2008 do 30. 9. 2009, nýbrž daňová účinnost tam vymezených úrokových nákladů v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Pokud městský soud zakázal pokračovat v daňové kontrole za všechna zdaňovací období, pak tím překročil žalobní návrh, neboť ochrany před daňovou kontrolou za zdaňovací období hospodářských let od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013 a od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014 se žalobkyně ani nedomáhala; ostatně ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím soud sám uzavřel, že lhůta k doměření daně skončí dnem 3. 4. 2023. Pokud by ovšem výrokem bylo zakázáno pokračovat pouze v kontrole za zdaňovací období hospodářského roku od 1. 8. 2008 do 30. 9. 2009, pak ten nepamatoval na zdaňovací období hospodářského roku od 1. 10. 2009 do 30. 9. 2010 a od 1. 10. 2010 do 30. 9. 2011, aniž by žaloba v této části byla zamítnuta. Pokud konečně bylo zakázáno pokračovat v kontrole daňové ztráty za hospodářský rok od 1. 10. 2008 do 30. 9. 2009, zdůrazňuje stěžovatel, že daňová ztráta v tomto období sama

o sobě nebyla předmětem kontroly; i z tohoto hlediska nebyl předmět žaloby vyčerpán. Městský soud v odst. 63 napadeného rozsudku konstatoval nezákonnost daňové kontroly za zdaňovací období končící v letech 2009, 2010 a 2011; odůvodnění je tak v rozporu s výrokem.

[8] Stěžovatel dále nesouhlasí s výkladem řetězení lhůt podle § 38 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Je názoru, že řetězení lhůt z tohoto ustanovení přímo plyne. Považuje za zcela logické, že lhůta se vztahuje k poslednímu zdaňovacímu období, v němž vznikla ztráta. Tento výklad není výhradně v neprospěch daňového subjektu, neboť mu umožňuje např. i podání daňového přiznání na daň nižší. Za nerozhodnou považuje i argumentaci jistotou o konci lhůty, neboť ta s ohledem na možnosti prodloužení, přerušení nebo zastavení nikdy není spolehlivě předvídatelná. V posouzení běhu lhůty městským soudem patříuje stěžovatel naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Pro případ, že by kasační soud nesdílel právní názor stěžovatele na význam řetězení ztrát pro běh lhůty, poukazuje stěžovatel na vliv výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Bez zohlednění řetězení ztrát by základní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období let 2009 - 2011 skončila až v návaznosti na konec období, v němž bylo možno naposledy ztrátu uplatnit (do 3. 4. 2018). Výzva ze dne 21. 3. 2018 k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014 byla žalobkyni doručena dne 31. 3. 2018; tj. byla splněna podmínka prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Náležitosti výzvy městský soud akceptoval a nepovažoval ji ani za účelovou. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že mohl daň doměřit dokazováním; odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 394/2018 je zcela nepřipadný. Žalobkyně na výzvu reagovala kvalifikovaným nesouhlasem, což vylučovalo stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně dokazováním předpokládá znalost přesné částky daně, což stěžovatel neměl a musel by nejprve přesně zjistit, jaké konkrétní úrokové náklady daňový subjekt uplatnil jako daňově účinné a které z nich souvisí s akviziční půjčkou. To mohl zjistit jen daňovou kontrolou. Mezi výzvou a zahájením kontroly sice bylo určité prodlení, ale to bylo způsobeno vyhověním žádosti žalobkyně o posunutí původního červnového termínu. Poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, podle něhož nezbytnost provedení daňové kontroly nemůže zmařit účinky výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Splnění podmínky, aby výzva vedla k doměření daně, proto nelze posoudit, protože daňová kontrola nebyla dosud ukončena. Při vydání výzvy nemusí existovat jistota, že daň skutečně bude doměřena. Souvislost mezi výzvou a doměření daně tedy zůstává zachována i v případě, že musí proběhnout daňová kontrola. Jinak by daňový subjekt vyjádřením nesouhlasu s výzvou mohl zmařit doměření daně prostřednictvím zmeškání lhůty. Výzva byla vydána v posledních 12 měsících tehdejší lhůty pro stanovení daně, a byla způsobilá podmíněně prodloužit lhůtu. Závěr městského soudu, že výzva nevedla k doměření daně, je proto předčasný.

[10] Stěžovatel proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku městského soudu ve výše uvedeném rozsahu a adekvátně tomu vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

-vyjádření žalobkyně

[11] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že výrok II. napadeného rozsudku je srozumitelný. Městský soud v odst. 63 odůvodnění rozsudku jasně uvedl, že lhůta pro stanovení daně ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím byla překročena a že daňová kontrola byla zahájena nezákonně. Považuje za jasné, že má být zastavena daňová kontrola ve vztahu ke všem třem zdaňovacím obdobím. Provádění daňové kontroly za hospodářské roky 2013 a 2014 žalobou nebylo napadeno. Správné je i vymezení předmětu kontroly ve vztahu k daňové ztrátě, neboť ta byla důvodem jejího zahájení. Ve vztahu k výkladu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů trvá na svém názoru, že tzv. řetězení ztrát je nepřípustné, což lze doložit i zněním důvodové zprávy. Tento výklad odpovídá účelu právní úpravy, jinak by se jednalo o úpravu nelogickou a nespravedlivou. Zásah veřejné moci do soukromé sféry je v zásadě vždy limitován během času. V případě žalobkyně by se jednalo o nepřiměřené prodlužování lhůty, neboť byla ve ztrátě i v roce 2016 - běh lhůty graficky znázorňuje. Dále cituje z nálezů Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, a ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, názory k typům výkladu právních norem.

[12] K vlivu výzvy k podání dodatečného přiznání na lhůtu uvádí, že v daném případě nevedla k doměření daně. Podobná situace byla posuzována Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49, a dále žalovaným označeným rozsudkem téhož soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 - 28, který sice vycházel z odlišného děje, ale soud v obou případech určil, že výzva neměla na běh lhůty vliv. Podobné závěry zaujímá i komentářová judikatura. Rozsudky téhož soudu, v nichž byl vliv výzvy na lhůtu akceptován, vycházejí ze zcela jiných skutkových okolností. V daném případě není zachována přímá procesní návaznost mezi výzvou a doměřením daně.

-replika stěžovatele

[13] Stěžovatel navázal dalším vyjádřením, v němž opětovně zdůraznil nezbytnost jednoznačnosti výroku rozsudku a jeho souladu s odůvodněním. K vlivu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na prodloužení lhůty pro stanovení daně podrobně popsal judikaturu Nejvyššího správního soudu a citoval z rozsudků sp. zn. 2 Afs 1/2015, sp. zn. 1 Afs 32/2015, sp. zn. 1 Afs 300/2017 a sp. zn. 1 Afs 441/2019. Z nich dovozuje závěr, že účinky výzvy nastávají v případě, že je mezi vydáním výzvy a doměřením daně blízká věcná a časová souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo je-li kontrola zahájena v původní lhůtě pro stanovení daně. Stěžovatel tyto závěry v obecné poloze akceptuje, nicméně v daném případě soudí, že se neuplatní. Správce daně byl povinen vyzvat a také vyzval daňový subjekt k podání daňového přiznání (zde vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 183/2014). Důvodný předpoklad správce daně o nezbytnosti doměřit daň ovšem neměl sílu jistoty (zde poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 209/2014) a zahájení kontroly bez předchozí výzvy by bylo nezákonným zásahem, což plyne z rozsudku téhož soudu sp. zn. 7 Afs 229/2018. Dále poukázal na rozsudek téhož soudu sp. zn. 9 Afs 66/2015, podle něhož nelze stanovit daň podle pomůcek v případě, kdy daňový subjekt na výzvu daňové přiznání nepodá, ale reaguje kvalifikovaným nesouhlasem. Dokazováním lze stanovit daň mimo daňovou kontrolu jen za splnění dalších podmínek, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 394/2018, zejména nereaguje-li

daňový subjekt na výzvu a má-li správce daně dostatek poznatků k takovému postupu a zachová-li procesní pravidla obdobná ukončení daňové kontroly, vyjma zprávy o kontrole (zejména umožnění součinnosti daňovému subjektu). V případě reakce daňového subjektu kvalifikovaným nesouhlasem však lze postupovat zásadně jen zahájením daňové kontroly, nebo postupem k odstranění pochybností, což plyne z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 92/2008 či z rozsudku tohoto soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012. Pokud k odstranění pochybností pro jejich rozsah nepostačí postup k jejich odstranění, zbývá jen daňová kontrola. Stěžovatel shrnuje dosavadní judikaturu citací z rozsudků Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 349/2016 a sp. zn. 6 Afs 323/2018, podle nichž se volba prostředku správcem daně odvíjí od očekávaného rozsahu dokazování; má-li být rozsáhlé, je na místě rovnou zahájit daňovou kontrolu. Postup ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 441/2019, podle něhož zahájení daňové kontroly ruší potenciál výzvy k prodloužení lhůty, je proto neudržitelný a vede ke zmaření doměření daně.

[14] Stěžovatel zastává odlišný právní názor i ve vztahu k počítání lhůty pro stanovení daně. K výkladu § 148 odst. 2 daňového řádu poukazuje na rozsudek téhož soudu sp. zn. 1 Afs 300/2017 o nezbytnosti podmínky včasnosti doručení výzvy a její formální dostatečnosti a podmínky, že vede k doměření daně. Primárním účelem výzvy tak je vytvořit časový prostor pro možnost stanovení daně. Druhou podmínku stěžovatel chápe tak, že musí být dána vazba mezi výzvou vycházející z předpokladu doměření daně a doměřením. Tato vazba nemusí být bezprostřední, ale stačí, když je zřejmá. Důvod uvedený ve výzvě musí souznít s důvodem doměření, tedy doměření musí být potvrzením výzvy. Prodloužení lhůty je tak třeba považovat za podmíněčné do doby, kdy bude najisto postaveno, že výzva k doměření daně nepovede. Takový výklad považuje stěžovatel za rozumný v situaci, kdy správce daně musí o svých pochybnostech zpravit daňový subjekt před zahájením daňové kontroly, aniž může vědět, jak ten bude reagovat a jaký postup bude následovat. I z tohoto důvodu považuje názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 441/2019 za neudržitelný. Vztah mezi výzvou a doměřením daně nemůže být narušen provedením daňové kontroly. Stěžovatel proto Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje odchýlit se od tohoto rozsudku.

[15] K věci samé stěžovatel poukazuje na skutkové okolnosti. Skutečnost, že daňový subjekt záměrnou změnou podnikatelské struktury uměle navodil situaci, při níž vznikl úvěr a povinnost platit úroky, o něž si pak snižoval základ daně, zjistil správce daně při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku od 1. 10. 2011 do 30. 9. 2012. Stěžovatel popisuje akviziční půjčku a další půjčky a úroky s nimi spojené s tím, že nebylo možné provést korekci úrokových nákladů bez dalšího zjišťování a bez součinnosti daňového subjektu; nebylo možné vyjít jen z údajů uvedených v účetní závěrce. Tato daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy dne 18. 4. 2018. Ještě před ukončením této kontroly, dne 21. 3. 2018, byla výzvou z téhož dne žalobkyně vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014, neboť zjištěný problém se týkal i tohoto zdaňovacího období. Stav v tomto zdaňovacím období stěžovatel podrobně popisuje s tím, že doměření daně bylo zjevné, ale v nejasné výši. Proto byla vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu, která podle jeho názoru jednoznačně prodlužuje lhůtu ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu. Na výzvu žalobkyně reagovala

kvalifikovaným nesouhlasem, pročez nebylo možno stanovit daň podle pomůcek. Na místě nebyl ani postup k odstranění pochybností, protože bylo nutné obsáhlejší dokazování. Proto byl správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu, což učinil protokolem ze dne 1. 8. 2018, poté kdy byla žalobkyně o tomto postupu vyrozuměna dne 13. 6. 2018, na což reagovala žádostí o zahájení kontroly až v srpnu 2018. Stěžovatel tedy činil všechny úkony v návaznosti a bez prodlení. Předmětem zahájené kontroly pak nemělo být nic jiného než předpoklad k doměření daně uvedený ve výzvě. To, co podrobně popsal, se pak plně vztahuje i na zdaňovací období hospodářských let od 1. 10. 2008 do 30. 9. 2009, od 1. 10. 2009 do 30. 9. 2010 a od 1. 10. 2010 do 30. 9. 2011 a od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013. Neuplatní-li se tedy pro běh lhůty § 38r odst. 2 daňového řádu, je třeba vycházet ze lhůty pro zdaňovací období roku 2014 počítané podle § 148 daňového řádu. Lhůta takto stanovená pro zdaňovací období roku 2014 se podle tohoto ustanovení v souvislosti s výzvou ze dne 21. 3. 2018 podmíněně prodloužila do 3. 4. 2019 a kontrola za žalovaná zdaňovací období proto byla zahájena včas. To, zda na základě této výzvy bude daň skutečně doměřena, však bude zjištěno až touto kontrolou, pokud bude daň doměřena, pak výzva k tomuto výsledku vedla. I nadále proto trvá na návrhu na zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

–další vyjádření žalobkyně

[16] Žalobkyně na to reagovala dalšími dvěma podáními. V prvním z nich zdůraznila správnost rozsudku Nejvyššího správního soudu, z něhož vycházel městský soud, a citovala z něho. Za podstatný označila tam vyslovený názor, že mezi výzvou a doměřením daně musí existovat blízká věcná a zpravidla i časová souvislost. Ta je dána, jen pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo na základě následně zahájeného postupu k odstranění pochybností, nikoliv však ve vztahu k výsledkům daňové kontroly; ta tedy může být zahájena jen v původní lhůtě pro stanovení daně. Je-li výzva vydána na samém konci prekluzivní lhůty, jde nedostatek prostoru pro daňovou kontrolu k tíži správce daně. Jinak žalobkyně poukazuje na své předchozí vyjádření a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[17] Ve druhém podání poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 – 48, a citovala z něho. Tento soud ve skutkově obdobném případě odmítl vliv další ztráty na lhůtu pro stanovení daně již jednou prodloužené v důsledku „první“ ztráty. Lhůta pro stanovení daně v jejím případě za hospodářské roky 2009, 2010 a 2011 tak má být odvozena od hospodářského roku 2014, aniž by na její běh měla vliv „další“ ztráta vzniklá v hospodářském roce 2014 či výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Z toho žalobkyně dovozuje, že lhůta pro stanovení daně uplynula dne 3. 4. 2018 a daňová kontrola zahájená dne 1. 8. 2018 je vedena nezákonně. I nadále trvá na zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

IV.1. Podmínky projednání kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel jedná osobou s předepsaným právnickým vzděláním. Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná.

[19] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[20] Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

IV.2. Posouzení důvodnosti kasačních námitek

[21] Kasační stížnost stojí na kasačních důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Předně je třeba zkoumat, zda je dán kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného a bez podstatných vad lze zpravidla vážit další kasační námitky. Stěžovatel označil napadený výrok II. rozsudku za zmatečný proto, že neodpovídá žalobnímu petitu a že je v rozporu s odůvodněním. Fakticky tedy namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost.

IV.2.a. nepřezkoumatelnost napadeného výroku rozsudku městského soudu

[22] Pro posouzení je třeba porovnat žalobní návrh a napadený výrok rozsudku městského soudu a rovněž posoudit, zda má oporu v odůvodnění.

[23] Nejprve je třeba konstatovat rozsah a předmět zahájené a prováděné daňové kontroly tak, jak je zřejmý ze spisu správce daně. Kontrola byla zahájena protokolem č. j. 128700/18/4225-21791-506621 ze dne 1. 8. 2018 a její rozsah je specifikován ve vztahu k rozsahu výzev; konkrétně oprávněností uplatnění úrokových nákladů vzniklých v souvislosti s přijetím akviziční půjčky (specifikována) za zdaňovací období hospodářských let od 1. 10. 2008 do 30. 9. 2009, od 1. 10. 2009 do 30. 9. 2010, od 1. 10. 2010 do 30. 9. 2011, od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013 a od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014. Pokud jde o obsah výzev ke zdaňovacím obdobím, která jsou předmětem soudního sporu, jedná se o výzvy vydané Specializovaným finančním úřadem, územním pracovištěm v Ústí nad Labem podle § 145 odst. 2 daňového řádu dne 23. 4. 2018, pod č. j. 71893/18/4225-21791-507447, č. j. 71896/18/4225-21791-507447 a č. j. 71897/18/4225-21791-507447, k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářských roků od 1. 10. 2008 do 30. 9. 2009, od 1. 10. 2009 do 30. 9. 2010 a od 1. 10. 2010 do 30. 9. 2011. Nejvyšší správní soud poznamenává, že dne 21. 3. 2018 byly vydány i výzvy č. j. 50872/18/4225-21791-507447 a č. j. 50875/18/4225-21791-507447 týkající se zdaňovacích období od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013 a od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014. V odůvodnění všech vydaných výzev byly konstatovány poznatky získané kontrolou zdaňovacího období hospodářského roku od 1. 10. 2011 do 30. 9. 2012 ve vztahu k akviziční půjčce přijaté daňovým subjektem v roce 2001 spojené s povinností platit úroky, jejichž náklady byly uplatněny jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž okolnosti uzavření této půjčky správce daně označil za zneužití práva.

[24] Žalobní návrh požadující ochranu před dosud trvajícím nezákonným zásahem zněl: *(S)pecializovanému finančnímu úřadu se zakazuje, aby pokračoval v daňové kontrole daní z příjmů právnických osob u společnosti Johnoson Controls Czech s. r. o. za zdaňovací období od 1. října 2008 do 30. září 2009, od 1. října 2009 do 30. září 2010 a od 1. října 2010 do 30. září 2011, zahájené protokolem č. j. 128700/18/4225-21791-506621 ze dne 1. 8. 2018, a přikazuje se mu, aby tuto daňovou kontrolu v uvedeném rozsahu zastavil.* Na tomto znění žalobkyně setrvala i při doplnění žaloby a při jednání soudu.

[25] Městský soud v odůvodnění rozsudku (odst. 63) dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období hospodářských roků 2009, 2010 a 2011 uplynula dne 3. 4. 2018, a proto kontrola zahájená po tomto datu a její pokračování jsou nezákonným zásahem. Dále uvedl, že požadavek na vydání zákazu v pokračování provádění daňové kontroly a uložení povinnosti žalovanému tuto kontrolu pro nezákonnost ukončit je důvodný (odst. 65).

[26] Výrok II. rozsudku městského soudu zní: *(S)pecializovanému finančnímu úřadu se zakazuje, aby pokračoval v daňové kontrole daní z příjmů právnických osob u společnosti Johnoson Controls Czech s. r. o., zahájené protokolem č. j. 128700/18/4225-21791-50662, ze dne 1. 8. 2018, ve vztahu k daňové ztrátě za hospodářský rok 2008/2009, a přikazuje se mu, aby daňovou kontrolu v uvedeném rozsahu zastavil ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.*

[27] Z porovnání předmětu zahájené daňové kontroly, žalobního návrhu a znění výroku II. rozsudku městského soudu je zřejmé, že si navzájem neodpovídají. Přitom žalobkyně svým návrhem rozsah zahájené a prováděné kontroly reflektovala a pro soud návrh znamenal, že požaduje, aby v rozsahu, jak byla kontrola zahájena a jak je prováděna, byla zakázána a aby v ní nebylo pokračováno. Městský soud se ovšem výrokem II. odchýlil jak od návrhu, tak od předmětu kontroly vymezené jejím zahájením. Předmětem daňové kontroly nebyla daňová ztráta jako celek a také nebyl jejím předmětem pouze hospodářský rok 2008/2009. Přitom z odůvodnění rozsudku není zřejmé, proč městský soud co do rozsahu kontroly návrh překročil a co do zdaňovacích období naopak omezil pouze na jeden hospodářský rok. Přitom ze spisu ani z vyjádření účastníků řízení není zřejmé (a soud to ani netvrdí), že by skutkový stav byl jiný, tedy že kontrola je prováděna v jiném než zahájením vymezeném rozsahu. Naopak městský soud co do zdaňovacích období v odůvodnění vyslovil, že kontrola byla nezákonným zásahem ve všech žalobou vymezených zdaňovacích obdobích. Je proto třeba uzavřít, že výrok II. rozsudku městského soudu zčásti překračuje a zčásti omezuje žalobní návrh, a že odůvodnění rozsudku není podkladem pro takto formulovaný výrok. Neobstojí námitka žalobkyně, že z kontextu je zřejmé, že kontrola za všechna období má být zastavena; není tomu tak. Výrok, jímž soud zakazuje pokračování v nezákonném zásahu, musí být jednoznačný. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je dán; nesrozumitelnost výroku II. rozsudku je takového rozsahu, že je důvodem k jeho zrušení.

IV.2.b. nesprávnost právního posouzení běhu lhůty ke stanovení daně

[28] Nezákonnost spočívající v nesprávnosti právního posouzení otázky soudem v předchozím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel namítá ve dvou rovinách, vždy však ve vztahu ke způsobu počítání lhůty ke stanovení daně. Vzhledem k tomu, že posouzení této právní otázky městským soudem není vyloučeno tím, že výrok II. jeho rozsudku je nepřezkoumatelný, bude se těmito námitkami kasační soud rovněž zabývat.

[29] Stěžovatel je především názoru, že lhůta ke stanovení daně byla prodloužena podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a z tohoto ustanovení v daňovém řízení také vycházel.

[30] Lhůta pro stanovení daně plyne z § 148 daňového řádu a podle jeho odst. 1 činí 3 roky a začne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 2 téhož ustanovení se tato lhůta prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k některé ze skutečností uvedených v odst. a) – e). Podle odst. 3 téhož ustanovení pak běží lhůta znovu od zahájení daňové kontroly, podání řádného daňového tvrzení či od oznámení výzvy k jeho podání. Podle odst. 5 téhož ustanovení lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

[31] Vzhledem k tomu, že předmětem daňové kontroly je uplatnění nákladů vedoucích ke ztrátě, je třeba vycházet z § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož *lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících po období, za které se daňová ztráta vyměřuje*. Rozhodné je pak posouzení speciální úpravy běhu lhůty ke stanovení daně obsažené v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74, či ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 - 20) podle něhož, *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 stanovení daně za 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 stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace*.

[32] Výkladem tohoto ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 - 48, s těmito závěry: *„(P)ři vzniku daňové ztráty je pro běh lhůty pro stanovení daně rozhodné zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, a poslední zdaňovací období, za které ji bylo možné uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně (§ 34 ve spojení § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Vznikne-li daňovému subjektu v průběhu zdaňovacích období, během nichž lze uplatnit daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně, další daňová ztráta, nedochází k tzv. řetězení ztrát a tato skutečnost nemá za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta poprvé. Pro běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla, není rozhodné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo*

zčásti v některém z následujících zdaňovacích období skutečně uplatnil jako položku odčitatelnou od základu daně, nýbrž to, že tak mohl učinit (§38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)“. Nejvyšší správní soud tedy v tomto rozsudku vyloučil tzv. řetězení lhůt v důsledku dalších ztrát vykázaných v období, v němž může být odečítána původní ztráta. Blíže viz odůvodnění označeného rozsudku dostupného na www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud nemá v dané věci důvod se od tam prezentovaného právního názoru odchýlit, nehledě na to, že již městský soud dospěl k závěru, že se toto ustanovení v daném případě neuplatní.

[33] Stěžovatel pro případ neuznání jím tvrzeného vlivu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na běh lhůty pro stanovení daně nesouhlasí ani s výkladem městského soudu k podmínkám prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 daňového řádu. K tomu poukazuje na bohatou prejudikaturu Nejvyššího správního soudu a nesouhlasně se vymezuje zejména k závěrům rozsudku tohoto soudu sp. zn. 1 Afs 441/2019. Tento rozsudek sice městský soud v dané věci výslovně necitoval, nicméně jeho argumentace opřena o rozsudky sp. zn. 9 Afs 394/2018, sp. zn. 2 Afs 1/2015, a sp. zn. 1 Afs 32/2015 dospěla ke stejnému závěru.

[34] Podstatné znění § 148 daňového řádu již bylo uvedeno v odst. 29. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu: *(L)hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.* Toto ustanovení je rovněž podstatné pro posouzení, zda daňová kontrola byla zahájena ve lhůtě pro stanovení daně, či nikoliv. Lze jen poznamenat, že proti výpočtu konce řádné lhůty pro stanovení daně k datu 3. 4. 2018 ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 (odst. 33 rozsudku městského soudu) stěžovatel ničeho nenamítá. Tvrdí však, že jím vydaná výzva splňovala podmínky pro prodloužení lhůty, a to nejen ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014, ale i ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím, protože vedla k doměření daně. Sporný je výklad daného ustanovení právě v tom, zda v daném případě důsledkem výzvy bylo (podle stěžovatele i „případně bude“) doměření daně či nikoliv.

[35] Výzvy vydané Specializovaným finančním úřadem, územním pracovištěm v Ústí nad Labem podle § 145 odst. 2 daňového řádu dne 23. 4. 2018 jsou konstatovány výše v odst. 22. Na ně reagoval daňový subjekt sdělením ze dne 31. 5. 2018, že mu nejsou známy žádné důvody pro podání dodatečných přiznání za předmětná zdaňovací období, že se závěry kontroly za rok 2012 nesouhlasí, dodatečná daňová přiznání nepodá, a upozorňuje na nemožnost vyměření daně podle pomůcek podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[36] Správce daně pak dne 13. 6. 2018 vyrozuměl daňový subjekt o záměru zahájit daňovou kontrolu v rozsahu vydaných výzev dne 27. 6. 2018 a určil doklady, které mají být předloženy. Daňový subjekt reagoval žádostí o posunutí termínu zahájení daňové kontroly po 1. srpnu; kontrola pak byla zahájena dne 1. 8. 2018.

[37] K podmínce prodloužení lhůty spočívající v tom, že vydaná výzva musí mít vliv na doměření daně, skutečně existuje několik rozsudků Nejvyššího správního soudu.

[38] Stěžovatel shledává základ pro svůj názor v četných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, podle nichž musí být při získání poznatků o tom, že bude doměřena daň, vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Dále poukazuje na rozhodnutí téhož soudu určující, že po výslovném nesouhlasu daňového subjektu s výzvou nelze daň doměřit podle pomůcek. V obou případech se jedná o judikaturu jednoznačnou a konstantní. V daňovém řízení byla respektována a ani městský soud se proti ní nijak nevymezil. Podstatné je, zda je podkladem pro stěžovatelem zastávaný názor o vlivu této výzvy na běh lhůty k doměření daně. Zde stěžovatel proti sobě staví rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 300/2017 a sp. zn. 1 Afs 441/2019. Pokud by názor stěžovatele o rozpornosti judikatury Nejvyššího správního soudu byl správný, bylo by namístež obrátit se podle § 17 odst. 1 s. ř. s. na rozšířený senát tohoto soudu s cílem dosáhnout sjednocení judikatury.

[39] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 300/2017 u případu s obdobným skutkovým průběhem před doměření daně vyslovil, že daň po vydání a odmítnutí výzvy měla být doměřena na základě daňové kontroly či v rámci postupu k odstranění pochybností, nikoliv dokazováním vně jakéhokoli řízení, jak správce daně učinil. Výzvu správce daně soud označil za způsobilou směřovat k doměření daně a podrobně popsal další postup správce daně, který označil za nezákonný. Ve vztahu ke lhůtě plynoucí z § 148 odst. 2 daňového řádu ovšem soud řešil pouze vliv soudního řízení na běh lhůty. Z tohoto rozsudku není vůbec zřejmé, jaký měl soud náhled na vliv výzvy na běh lhůty či jaké další úkony akceptoval jako ovlivňující její běh; předmětem kasačního řízení totiž byla pouze stěžovatelem (Odvolacím finančním úřadem) vytčená otázka, zda v dané věci byla, či nebyla daň doměřena v přímé souvislosti s výzvou. Stěžovatel v tamní věci v kasační stížnosti výslovně označil rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 1/2015 a sp. zn. 1 Afs 32/2015 za odlišné, neboť tam byla daň doměřena až na základě daňové kontroly a doměření nebylo spojeno s učiněnou výzvou. Tvrzení stěžovatele, že v rozsudku sp. zn. 1 Afs 300/2017 tento soud vyslovil, že důsledkem výzvy bylo podmíněné prodloužení lhůty, přičemž oprávněnost výzvy se zjistí daňovou kontrolou, není pravdivé a je pouhou spekulací.

[40] V rozsudku sp. zn. 1 Afs 441/2019 se Nejvyšší správní soud také výslovně vymezil proti rozsudku sp. zn. 1 Afs 300/2017, a to nikoliv jako proti rozsudku rozpornému, ale jako proti rozsudku, jehož předmět spočíval v jiné právní otázce. V tomto druhém rozsudku pak Nejvyšší správní soud výslovně řešil vliv výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Přitom navázal na své předchozí rozsudky sp. zn. 2 Afs 1/2015 a sp. zn. 1 Afs 32/2015, z nichž shodně plyne, že samotná výzva nevede k doměření daně, je-li k jejímu doměření třeba provést daňovou kontrolu, a to bez hledu na to, že výsledek kontroly nakonec potvrdí podezření vyjádřené ve výzvě. V rozsudku sp. zn. 1 Afs 441/2019 Nejvyšší správní soud pak výslovně uvedl: „(L)ze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměření daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Daňovou kontrolu tudíž může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně. Je tomu tak také proto, že daňová kontrola již rozsahem oprávnění správce

daně při jejím provádění může relativně citelně daňový subjekt omezit. Daňový subjekt by tak mohl zároveň po nikoliv zanedbatelnou dobu setrvat v nejistotě, zda daň bude doměřena a jakým způsobem se postup správce daně projeví ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro stanovení daně. Žalovanému lze dát za pravdu, že pokud správce daně disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, je povinen vyzvat daňový subjekt dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení a nemůže rovnou přistoupit k zahájení daňové kontroly. Výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu je ovšem operativním nástrojem, lhůta k podání dodatečného daňového tvrzení (případně vyjádření nesouhlasu daňového subjektu s důvody změny poslední známé daně) je obvykle stanovována v rádech dnů. Pakliže je výzva k podání dodatečného daňového tvrzení vydána až na samém sklonku prekluzivní lhůty ke stanovení daně, skutečnost, že již nezbývá časový prostor k zahájení daňové kontroly, je nutné připsat k tíži správce daně.“ (odst. 18, 19 cit. rozsudku). Stejný právní názor tento soud zaujal i v nedávném rozsudku sp. zn. 1 Afs 66/2020.

[41] Z uvedeného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud nyní rozhodovanou věc nebyl povinen předložit rozšířenému senátu, neboť v předchozí judikatuře neshledal rozpor. Důvodem k předložení rozšířenému senátu by ovšem byl i nesouhlas s právním názorem výše opakovaně vyjádřeným. Soud by tedy nemohl, jak stěžovatel požaduje, nevycházet z rozsudku sp. zn. 1 Afs 441/2019, ale musel by se s odlišným právním názorem obrátit na rozšířený senát. Nejvyšší správní soud se ovšem s právním názorem nejvýstižněji vyjádřeným právě v rozsudku sp. zn. 1 Afs 441/2019 ztotožňuje. Smyslem prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 daňového řádu je vytvořit prostor, aby po podání dodatečného daňového tvrzení nebo po vydání výzvy k jeho podání bylo možno na jejich základě daň doměřit ve lhůtě, o kterou se lhůta prodlužuje. Vliv daňové kontroly na běh lhůty je upraven výslovně v § 148 odst. 3 daňového řádu tak, že lhůtu přerušuje. Předpokladem přerušování lhůty je, že ještě běží.

[42] Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí s názorem stěžovatele o „podmíněném“ prodloužení lhůty vydáním výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, na niž bylo daňovým subjektem reagováno negativně, přičemž důvodnost prodloužení lhůty by se mohla prokázat až daňovou kontrolou zahájenou právě v době tohoto „podmíněného“ prodloužení. Výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu vytváří nezbytný prostor pro toto podání, tedy pro dobrovolné splnění daňové povinnosti daňovým subjektem, a tento prostor mu musí být poskytnut. Pokud výslovně odmítne využít této možnosti a je-li třeba k prokázání správcem daně ve výzvě tvrzeného podezření provedení daňové kontroly, musí být i ta zahájena včas, tedy v původní lhůtě. Operuje-li stěžovatel názorem, že se neumožněním podmíněného prodloužení lhůty dostává správce daně do neřešitelné situace, je třeba poukázat na to, že tato „neřešitelnost“ plyne zcela z jeho postupu, ponechá-li nezbytné úkony na konec lhůty.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[43] Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil žádnému ze stěžovatelových názorů na prodloužení lhůty k doměření daně, které by podporovalo jeho závěry, že v daném případě byla daňová kontrola týkající se zdaňovacího období, ve vztahu k němuž byla zakázána, zahájena ve lhůtě prodloužené řetězením ztrát či výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení.

[44] Kasační stížnost stěžovatele ovšem byla důvodná v námitce nepřezkoumatelnosti napadeného výroku II. rozsudku městského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Proto byl výrok II. rozsudku podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušen. Výrok III. je výrokem o náhradě nákladů řízení a vzhledem k tomu, že je závislý na výroku II., o němž bude městský soud znovu rozhodovat, musí být rovněž zrušen. V tomto rozsahu se věc vrací městskému soudu k dalšímu řízení.

[45] V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[46] Městský soud v novém rozsudku rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. června 2020

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu