



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců

JUDr. Davida Krysky a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **Mountfield a.s.**, IČO 25620991
sídlem Mirošovická 697, 251 64 Mnichovice
zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábreží Kapitána Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

- I. Zásah žalovaného spočívající v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 u žalobkyně je nezákonný.
- II. Žalovanému se počínaje právní mocí tohoto rozsudku zakazuje u žalobkyně pokračovat v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 10 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky.

Odůvodnění:

Vymezení věci a stručný obsah podání účastníků řízení

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 26. 3. 2021, domáhá, aby soud jednak určil, že zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 u žalobkyně je nezákonným zásahem, jednak zakázal žalovanému, aby v této daňové kontrole pokračoval.
2. Žalobkyně namítá, že byla zkrácena na svých právech tím, že u ní žalovaný dne 7. 7. 2020 podle § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“) vedle daňových kontrol za zdaňovací období let 2017 a 2018 zahájil i daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, ačkoli lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 uplynula již dne 3. 7. 2020. Postup žalovaného, který v rozporu se zákonem zahájil daňovou kontrolu a prováděl a provádí ji po uplynutí lhůty pro stanovení daně, podle názoru žalobkyně naplňuje všechny znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., který stále trvá. Žalobkyně obsáhle citovala z rozsudků Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 a č. j. 1 Afs 66/2020-32, a ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70, s konstatováním, že z nich vyplývá jednoznačný závěr, že daňovou kontrolu může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně. Postup žalovaného je ale s touto ustálenou judikaturou NSS v rozporu a žalovaný si toho ostatně je i vědom – alternativní argumentace žalovaného totiž již byla ze strany NSS několikrát odmítnuta a NSS věc nepředložil ani rozšířenému senátu. Žalobkyně přitom nevidí žádný důvod, proč by v nyní řešené věci mělo být postupováno jinak – žalovaný nepřednesl žádné závažné argumenty, které NSS doposud nevzal v úvahu, čímž není naplněna jedna z podmínek pro odchýlení se od judikatury NSS. Žalovaný tudíž porušuje čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 4, čl. 11 a čl. 26 Listiny základních práv a svobod, která byla jako součást ústavního pořádku České republiky vyhlášena usnesením předsednictva České národní rady pod č. 2/1993 Sb. (dále jen „Listina“), a § 5 a § 148 daňového řádu.
3. Žalovaný oponuje, že je závěr NSS prezentovaný žalobkyní ve shora uvedené judikatuře nesprávný. Argumenty žalovaného přitom nebyly NSS bezezbytku zohledněny, jelikož tamní soud nebral zřetel k tomu, jaká je posloupnost kroků správce daně, ke kterým je ze zákona povinen v různých situacích. Žalovaný zdůraznil, že zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude doměřena daň, je povinen daňový subjekt vyzvat, aby podal dodatečné daňové přiznání, a to i na sklonku lhůty pro stanovení daně. Tak tomu bylo i v projednávané věci – stalo se tak výzvou ze dne 22. 4. 2020, která byla žalobkyni doručena následující den. Žalovaný se dále podrobně věnoval možnostem, jak daňový subjekt na takovou výzvu může reagovat a co která jeho reakce znamená pro následný postup správce daně. Určitá reakce totiž může přivodit stav prekluze a tím doměření daně zmařit, což je pro správce daně procesní situace neřešitelná. Konstatoval, že v projednávané věci žalobkyně na jeho výzvu reagovala kvalifikovaným nesouhlasem, pročez jako správce daně měl zásadně za takové situace přistoupit k zahájení daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností. Platí přitom, že je-li správce daně povinen zahájit daňovou kontrolu, není zde jiná alternativa, jak by mohl v daňovém řízení pokračovat. Žalovaný se domnívá, že zahájení daňové kontroly v návaznosti na reakci daňového subjektu na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání nebrání (resp. nemusí nutně bránit) tomu, aby k doměření daně vedla

práve výzva správce daně – i v tomto případě je (může být) zachována vazba (tj. blízká věcná souvislost) mezi předpokladem doměření daně a doměrkem, dojde-li k němu na základě výzvy správce daně, neboť (původní) důvodný předpoklad se tak pouze potvrdí v rámci daňové kontroly (nikoliv zjistí). Naopak nepotvrdí-li se předpoklad správce daně, k doměření daně nedojde a neprodlouží se ani lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Žalovaný tak zastává názor, že vyhovuje-li výzva k podání dodatečného daňového přiznání všem podmínkám, je třeba lhůtu pro stanovení daně považovat za podmíněně prodlouženou, a to až do okamžiku, než bude najisto postaveno, že výzva k doměření daně nepovede, tj. do té doby, než bude (původní) důvodný předpoklad správce daně, pro který byla výzva vydána, vyloučen. Zákonem garantovaná doba jednoho roku podle názoru žalovaného není časem, ve kterém musí být dokazování ukončeno – žalovaný má za to, že i v (podmíněně) prodloužené lhůtě může být zahájena daňová kontrola, kdy její zahájení způsobí přerušování lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Žalovaný proto uzavírá, že v době zahájení daňové kontroly u žalobkyně za zdaňovací období roku 2016 bylo třeba lhůtu pro stanovení daně považovat za zachovanou a že zatím nelze učinit závěr, že jeho výzva nepovede k doměření daně za zdaňovací období roku 2016. Nado žalovaný podotýká, že skutečnost, že k zahájení daňové kontroly došlo až dne 7. 7. 2020, nebyla dána jeho liknavostí – žalovaný (pouze) musel při sjednávání termínu zohlednit zaneprázdněnost zástupkyně žalobkyně. Žalovaný proto soudu navrhl, aby žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

4. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí ve věci:
5. Dne 15. 4. 2020 zaslal žalovaný zástupkyni žalobkyně podle § 88 odst. 5 daňového řádu zprávu o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2011 až 2015, a to spolu s průvodním dopisem, v němž žalovaný vysvětlil, že tak činí z důvodu, že se žalobkyně vyhýbala projednání zprávy (nevyužila žádný z pěti termínů nabízených od 26. 3. do 15. 4. 2020). Zpráva o daňové kontrole byla doručena do datové schránky zástupkyně žalobkyně fikcí, tj. marným uplynutím lhůty 10 dnů.
6. Následně žalovaný žalobkyni vyzval výzvou ze dne 22. 4. 2020 podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2016 až 2018 s tím, že stanovil náhradní lhůtu 15 dnů k podání dodatečného daňového přiznání. Tato výzva byla zástupkyni žalobkyně doručena následujícího dne 23. 4. 2020. Výzva žalovaného ke zdaňovacímu období roku 2016 byla vydána na základě pochybnosti o správnosti vykázaného základu daně ve zdaňovacím období roku 2016 opřené o to, že podle žalovaného došlo k neoprávněnému zahrnutí do daňově uznatelných nákladů, a to jednak nákladových úroků z dluhopisů emitovaných na konci roku 2012, jednak odpisů vyplývajících z nákupu ochranných známek „Kolo štěstí“ a „Béda Trávníček“. Výslovně bylo odkazováno na zjištění z předcházejících daňových kontrol, jež mohla mít se značnou pravděpodobností podle žalovaného dopad do daňových povinností žalobkyně i v dalších letech.
7. Dne 23. 4. 2020 požádala žalobkyně o prodloužení stanovené lhůty o 60 dní. Rozhodnutím ze dne 29. 4. 2020 žalovaný rozhodl o této žádosti žalobkyně tak, že lhůtu podle výzvy ze dne 22. 4. 2020 prodloužil, nicméně toliko do 29. 5. 2020.

8. Dne 29. 5. 2020 reagovala žalobkyně na výzvu ze dne 22. 4. 2020 předně tak, že daň za zdaňovací období let 2012 až 2015 podle ní nebyla doměřena, jelikož daňovou kontrolu za zdaňovací období let 2011 až 2015 nelze považovat za ukončenou, protože se projednání zprávy o daňové kontrole nevyhýbala, nýbrž respektovala skutečnost, že s ohledem na krizová opatření vlády z důvodu pandemie nákazy COVID-19 bylo projednání zprávy jakožto nikoliv neodkladná veřejná záležitost zakázáno. Pokračovala, že ani žádost o prodloužení lhůty rozhodně nebyla obstrukční povahy, ale pouze odrážela pandemii nákazy COVID-19. Žalobkyně zdůraznila, že je připravena hájit svůj postup v rámci správy daní, tj. daňovou uznatelnost veškerých nákladů i výši základu daně, nicméně v rámci procesně korektního zákonem presumovaného postupu. Své vyjádření uzavřela tím, že jí nejsou známy žádné konkrétní důvody, pro které by měla podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016.
9. Žalovaný dne 3. 6. 2020 oznámil žalobkyni záměr zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2016, přičemž daňová kontrola měla být zahájena ještě v průběhu června. Následně probíhala e-mailová korespondence mezi žalovaným a zástupkyní žalobkyně ohledně termínu jednání k zahájení daňové kontroly, kdy zástupkyně žalobkyně nejprve předběžně navrhla, aby daňová kontrola byla zahájena 17. nebo 18. 6. 2020, aby následně ovšem konstatovala, že nabízí termín až 3. 7. 2020 či v dalších vybraných dnech v červenci a odmítla využít čtyři různé termíny nabízené v červnu s odkazem na údajnou zaneprázdněnost a obtíže při kontaktování žalobkyně. Obě strany se dne 23. 6. 2020 shodly na termínu (až) 7. 7. 2020.
10. Dne 7. 7. 2020 žalovaný zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2016 (až 2018), o čemž byl pořízen protokol č. j. 103286/20/4200-30761-050601. Žalobkyně při jednání pouze deklarovala, že se vyjádří písemně do 28. 7. 2020.
11. Dne 28. 7. 2020 se žalobkyně vyjádřila stran zdaňovacího období roku 2016 tak, že má za to, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období již uplynula. Požádala proto v tomto rozsahu o ukončení daňové kontroly.
12. Žalovaný ve sdělení ze dne 11. 8. 2020 k požadavku žalobkyně na ukončení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2016 uvedl, že podle jeho názoru byla lhůta pro stanovení daně (podmíněně) prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Až po ukončení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období přitom bude postaveno najisto, zda výzva vedla k doměření daně z moci úřední. Dne 7. 9. 2020 podala žalobkyně stížnost podle § 261 daňového řádu proti postupu žalovaného spočívajícímu v tom, že u ní byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, ač lhůta pro stanovení této daně již uplynula. Na této argumentaci setrvala i v podání ze dne 20. 10. 2020.
13. Dne 5. 11. 2020 vyřídil žalovaný stížnost žalobkyně tak, že ji shledal nedůvodnou. Tento závěr odůvodnil shodně jako své pozdější stanovisko ve vyjádření k žalobě v tomto soudním řízení.
14. Konečně k žádosti žalobkyně ze dne 30. 11. 2020, aby nadřízený orgán žalovaného přešetřil způsob vyřízení stížnosti žalobkyně, Odvolací finanční ředitelství dne 28. 1. 2021 uzavřelo, že stížnost žalobkyně byla žalovaným vyřízena řádně. Nepřistoupilo proto k přijetí žádných opatření k nápravě. Odvolací finanční ředitelství konstatovalo, že jelikož žalobkyně reagovala na výzvu žalovaného nesouhlasně a žalovaný předpokládal rozsáhlé

dokazování, vyžadovala situace provedení daňové kontroly. Ta byla zahájena bezprostředně v návaznosti na předchozí úkony žalovaného, kdy časový odstup byl dán toliko snahou žalovaného vyjít žalobkyni (její zástupkyni) vstříc. Zdůraznilo, že daňová kontrola je vedena v časové i věcné souvislosti s výzvou žalovaného a že byla zahájena ve lhůtě pro stanovení daně prodloužené o jeden rok. Zde se ztotožnilo s žalovaným, že výzva vedla k prodloužení lhůty pro stanovení daně, byť byla následně zahájena daňová kontrola.

Posouzení žaloby soudem

15. Podle § 82 odst. 1 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, se může žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
16. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.
17. Podle § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.
18. Zásah žalovaného, který je předmětem žaloby, má povahu trvajícího zásahu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18), neboť spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly, která dosud nebyla ukončena. Žaloba je proto včasná.
19. Stejně tak je žaloba přípustná, neboť u žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jenž spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly, není stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, publikován pod č. 3686/2018 Sb. NSS, bod 50). Žalobkyně tedy s ohledem na poslední vývoj judikatury správních soudů ani nemusela využít těchto prostředků před podáním zásahové žaloby.
20. Soud dále ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud rozhodl ve věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem souhlasili. Soud neprováděl žalobkyni navrhované důkazy listinami, neboť jsou všechny součástí správního spisu, z jehož obsahu soud bez dalšího vychází – správní spis není předmětem dokazování. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.
21. V souvislosti s důvodností žaloby soud připomíná, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS, „je ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně, tedy zároveň – splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (zásahem v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování zásahu (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ Aplikovatelnost poslední z uvedených podmínek byla v důsledku

novely soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. upravena v tom smyslu, že její naplnění není nutné v těch případech, kdy se žalobce domáhá pouze určení nezákonnosti zásahu.

22. Podle judikatury může být podle okolností zahájení a provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, neboť tímto postupem správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). NSS v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014-39, rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „daňová“ práva (zejména právo na správné stanovení daně) a „nedaňová“ práva (např. právo na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby daňového subjektu, právo na ochranu vlastnictví, právo podnikat nebo provozovat jinou hospodářskou činnost). Ve vztahu k „daňovým“ právům uvedl, že se plně uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, tedy tato práva lze chránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí. Proti nezákonné daňové kontrole zasahující do „nedaňových“ práv daňového subjektu se ale lze domáhat ochrany žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 43). Slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně – jeho jednání v kontrole – udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. Předmětem je daňová kontrola takřikajíc *per se*, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry daňového subjektu 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.
23. Zahájením a prováděním daňové kontroly tak může být žalobkyně zkrácena na svých právech s tím, že tento zásah, jenž není rozhodnutím, je přímo zaměřen proti ní, neboť daňová kontrola probíhá přímo vůči ní jako daňovému subjektu. Podmínky č. 1, 2, 4 a 5 při posuzování důvodnosti žaloby tudíž byly splněny, a tento zásah je tak způsobilý věcného přezkumu zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Dále proto bude namíste posuzovat, zda je tento zásah i nezákonný.
24. Nezákonnou daňovou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu daňovou kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, *kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně*, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). V první řadě v úvahu připadá ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá, ačkoli zahájena být podle právních předpisů vůbec neměla. Součástí zákonných limitů kontroly jsou pak časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění; zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 42).

25. Soud konstatuje, že je mezi účastníky řízení nesporné, že v projednávané věci byla u žalobkyně dne 7. 7. 2020 zahájena daňová kontrola (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 103286/20/4200-30761-050601) daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, která je nadále prováděna. Stejně tak je nesporné, že lhůta pro podání řádného daňového tvrzení ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 uplynula podle § 136 odst. 1 a 2 ve spojení s § 33 daňového řádu v pondělí dne 3. 7. 2017. Tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu tedy uplynula v pátek dne 3. 7. 2020.
26. **Jádro sporu mezi účastníky řízení spočívá v tom, zda výzvou žalovaného došlo podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty ke stanovení daně o jeden rok a zda v této (podmíněně) prodloužené lhůtě pro stanovení daně mohl žalovaný zahájit daňovou kontrolu, a to aniž by to mělo za následek nesplnění hypotézy podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu *in fine* („pokud tato výzva vedla k doměření daně“).** Pokud by tak totiž žalovaný postupovat mohl, tvrzený zásah by nezákonný nebyl; v opačném případě by žaloba důvodná byla.
27. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
28. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně 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.
29. Z tohoto ustanovení vyplývá, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání lhůtu k doměření daně prodlužuje pouze *za předpokladu, že výzva správce daně vedla k doměření daně*. K této podmínce je přistoupeno proto, aby v praxi nemohlo být toto ustanovení zneužíváno k účelovému prodlužování lhůty pro stanovení daně ze strany správce daně. Nedojde-li na základě výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení k doměření daně z moci úřední nebo podání dodatečného daňového tvrzení, oznámení výzvy nenaplní podmínku nutnou k tomu, aby způsobilo prodloužení lhůty. Pro vydání výzvy je nutné, aby správce daně prokazatelně měl důvodný předpoklad, že daň nebyla vyměřena správně, a že je tudíž dán důvod k jejímu doměření.
30. Žalovaný tvrdí, že zatím není postaveno najisto, zda jeho výzva povede k doměření daně, nicméně má za to, že zahájení daňové kontroly věcně i časově souviselo s jeho předchozí výzvou. To, zda k doměření daně dojde na základě výzvy, se teprve ukáže na základě výsledků daňové kontroly.
31. Jak ale přiléhavě namítala žalobkyně, k této právní otázce se již bohatě vyjadřoval NSS. Uvedený soud již v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS, konstatoval, že jestliže byla daň doměřena až na základě následné daňové kontroly, není naplněna hypotéza uvedená v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a k prodloužení lhůty ke stanovení daně nedochází. Vycházel přitom ze zcela srovnatelných skutkových okolností, neboť v daném případě stěžovatelka rovněž na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání reagovala podáním, ve kterém uváděla, že podle jejího názoru není dán důvod pro podání takového přiznání. Správce daně posléze na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání daní přímo nedoměřil, ve věci nečinil žádné jiné úkony

a zahájil daňovou kontrolu. NSS uzavřel, že v takové situaci nedošlo podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty k doměření daně. Na to následně navázal NSS v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015-28, v němž uvedl, že tyto závěry je třeba respektovat i v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v daňové kontrole zahájené a pokračující po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Z těchto rozhodnutí tak vyplývá, že daňová kontrola zahájená po výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení nemá k výzvě natolik bezprostřední vztah, aby byly splněny podmínky shora uvedeného zákonného ustanovení. K prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok v takovém případě nedochází.

32. Ani časová souvislost zahájení daňové kontroly není v tomto případě rozhodující. Již z textace zákonného ustanovení vyplývá, že podmínka prodloužení lhůty k doměření daně se vztahuje na výzvu, jež vedla k doměření daně. Z toho je třeba dovozovat, že stěžejní je vztah kauzální (příčinná souvislost), přičemž NSS uzavřel, že takový vztah mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a doměření daně v důsledku daňové kontroly není dán. **Pakliže není daňová kontrola zahájena v prekluzivní lhůtě, nelze ji i přes vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání zahájit po uplynutí lhůty k doměření daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu.**
33. Žalovaný správně připomněl z judikatury NSS, že příčinná souvislost mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a stanovením daně bude existovat tam, kde daňový subjekt v souladu s výzvou podá dodatečné daňové přiznání, na základě kterého následně dojde ke stanovení daně. Stejně tak bude příčinná souvislost existovat tam, kde dojde k doměření daně podle pomůcek kvůli nevyhovění výzvě ve stanovené lhůtě, budou-li naplněny i další předpoklady pro doměření daně podle pomůcek. I v případě zahájení postupu k odstranění pochybností je kontinuita a vazba s výzvou zachována. Případné doměření daně bude v takovém případě s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání v příčinné souvislosti, v důsledku čehož k prodloužení lhůty dojde. Jakkoli se na základě výše uvedeného může jevit jako vhodnější pro správce daně zahajovat postup k odstranění pochybností, jelikož tím udrží možnost prodloužení lhůty pro stanovení daně výzvou, je nutno pamatovat na to, že se takto lhůta prodlouží pouze o jeden rok, kdežto daňová kontrola lhůtu přerušuje zcela, v důsledku čehož počíná běžet lhůta nová. 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 dokonce od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Z podkladů ze správního spisu však nevyplývá, že by takové podmínky byly v nyní posuzované věci naplněny, a žalovaný je ani netvrdí.
34. Byť s tím žalovaný nesouhlasí, příčinná souvislost však není zachována (je totiž přerušena) v případě následného zahájení daňové kontroly, která je nejsilnějším a nejkomplexnějším kontrolním postupem, jenž má správce daně k dispozici a která může relativně citelně daňový subjekt omezit. Na rozdíl od postupu k odstranění pochybností, jenž na dodatečné daňové přiznání navazuje a souvisí s ním, je daňová kontrola institut zcela nezávislý, o čemž mj. svědčí skutečnost, že je samostatným důvodem ovlivňujícím běh lhůty k doměření daně. Daňový řád považuje daňovou kontrolu za samostatný institut vedoucí k doměření daně a výslovně rozlišuje mezi doměření daně na základě daňového přiznání a na základě daňové kontroly (srov. § 143 odst. 1 a 3 a § 251 odst. 4 daňového řádu). Daňová kontrola proto přerušuje kauzální vazbu mezi výzvou k podání dodatečného

daňového tvrzení a dodatečným stanovením daňové povinnosti. **Zahájení daňové kontroly je tedy samostatným úkonem, který může mít na běh lhůty pro stanovení daně vliv.** I z tohoto důvodu judikatura došla k závěru, že výzva, po níž následuje daňová kontrola, nemá účinky prodloužení lhůty. Shodně s tímto názorem se vyjadřuje i odborná literatura (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, str. 621). Tyto závěry opětovně potvrdil i NSS. Jelikož tak v projednávaném případě lhůta k doměření daně uplynula a následné dokazování v daňové kontrole brání zachování příčinné souvislosti mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a doměření daně (viz rozsudky NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 a č. j. 1 Afs 66/2020-32, ale i ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 5 Afs 16/2020-46), platí, že daňová kontrola byla zahájena, a je tedy i prováděna až po uplynutí základní (neprodloužené) lhůty ke stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Je proto vedena nezákonně. Opačný výklad by nutně vedl k zásahu do legitimního očekávání žalobkyně jako daňového subjektu.

35. Nad rámec uvedeného lze ještě dodat, že i kdyby soud považoval odlišný výklad předkládaný žalovaným za možný, znamenalo by to, že zde vedle sebe existují dvě hájitelné výkladové linie ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, z nichž jedna (zastávaná NSS) je principiálně výhodnější pro daňový subjekt jakožto adresáta významově nejasného právního předpisu, neboť limituje možnost prodloužení lhůty pro stanovení daně, zatímco druhá (zastávaná žalovaným) prodloužením lhůty pro stanovení daně zvýhodňuje stát, který je zodpovědný za formulaci právních norem, a který proto má nést následky jejich případné víceznačnosti. V dané situaci by se tudíž soud musel přiklonit k výkladu výhodnějšímu pro daňový subjekt i s ohledem na právní zásadu *in dubio pro mitius* (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06).
36. K námitce, v níž žalovaný poukazoval na to, že zahájil daňovou kontrolu až dne 7. 7. 2020, aby vyšel žalobkyni (resp. její zástupkyni) vstříc, soud uvádí, že skutečnost, že již nezbyval dostatečně flexibilní časový prostor k zahájení daňové kontroly, je nutné připsat k tíži správce daně. Problematika lhůty pro stanovení daně tak nutí správce daně přemýšlet o svých krocích a nenechávat výzvy ani zahajování daňových kontrol až na poslední dny lhůty (opětovně lze v této souvislosti odkázat na rozsudky NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 a č. j. 1 Afs 66/2020-32).
37. V tomto směru lze poukázat na to, že z průvodního dopisu ze dne 15. 4. 2020 vyplývá, že ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím, v nichž byla zjištěna zásadní podezření s dopadem i na následující zdaňovací období, žalovaný zformuloval výsledek kontrolního zjištění již v říjnu 2019. Již tehdy žalovaný disponoval podstatnými podezřeními, jež mu umožňovala přistoupit k formulaci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přinejmenším k nejbližšímu následujícímu zdaňovacímu období kalendářního roku 2016. I kdyby žalovaný pociťoval zásadní potřebu vyčkat až na výsledky vyhodnocení navazujících vyjádření žalobkyně, z elektronické komunikace založené ve správním spise je zřejmé, že text zprávy o daňové kontrole měl žalovaný k dispozici nejpozději již v polovině března 2020. Pokud se přesto žalovaný rozhodl prodlévat a výzvu k podání dodatečného daňového přiznání žalobkyni zaslal až v druhé polovině dubna 2020, nemůže tvrdit, že dříve ke krokům následně vedoucím k zahájení daňové kontroly nemohl přistoupit. Nadto nelze přehlédnout, že zástupkyně žalobkyně i přes odmítání červnových termínů navrhla, že dne 3. 7. 2020 se může dostavit v zásadě kdykoliv. Uvedený den byl posledním dnem, v němž bylo možné zahájit daňovou kontrolu ke zdaňovacímu období

roku 2016 včas, žalovaný však tento nabízený termín nevyužil a sám zvolil z termínů nabízených zástupkyní žalobkyně termín pozdější (7. 7. 2020). I z tohoto důvodu nelze mít za to, že by žalovanému nebylo možné připsat žádný podíl na prekluzi daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2016.

38. Soud tedy shrnuje, že neshledal důvodu odchylovat se od závěrů ustálené judikatury NSS k této problematice. **Daňovou kontrolu mohl žalovaný zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně. Kombinace výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a zahájení daňové kontroly totiž vede k eliminaci účinku výzvy na běh lhůty pro stanovení daně – vliv na běh prekluzivní lhůty má za takové situace pouze a jen zahájení daňové kontroly. Správce daně tak musí při vydávání výzvy pracovat s časem tak, aby byl schopen následně zahájit daňovou kontrolu ještě před uplynutím prekluzivní lhůty – to se ale v daném případě nestalo.** Žalovaný svým jednáním vykročil ze zákonných mantinelů, neboť zahájil, prováděl a dle všeho nadále provádí daňovou kontrolu, aniž by přitom již mohlo dojít ke změně prověřované daňové povinnosti žalobkyně. Tím zasahoval a zasahuje do právní sféry žalobkyně, aniž by k tomu měl zákonný podklad.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

39. S ohledem na vše výše uvedené je namístě uzavřít, že byly splněny všechny podmínky k tomu, aby zásahová žaloba mohla být shledána důvodnou. Soud tak na základě § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že zásah žalovaného spočívající v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 u žalobkyně je nezákonný. Vzhledem k tomu, že nezákonný zásah trvá (žalovaný vědom si běžícího soudního řízení soudu nesdělil, že by v mezidobí již došlo ke skončení sporné daňové kontroly), rozhodl soud též o tom, že se dnem právní moci tohoto rozsudku žalovanému zakazuje pokračovat u žalobkyně v této daňové kontrole.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení plně procesně úspěšná, náleží jí proto náhrada nákladů řízení. Tyto náklady zahrnují zaplacený soudní poplatek a náklady zastoupení žalobkyně, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Zástupkyně žalobkyně provedla v řízení dva účelné úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení a sepsí žaloby – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] po 3 100 Kč; odměna za zastoupení tak činí celkem 6 200 Kč. Úkon další porady s klientem soud za účelný nepovažoval, neboť zástupkyně žalobkyně byla již s věcí seznámena ze správního řízení – v tomto rozsahu proto soud žalobkyni odměnu za zastoupení nepřiznal, nehledě na to, že uskutečnění takového úkonu nebylo soudu ani ničím doloženo. K částce 6 200 Kč byla přičtena částka 600 Kč jako paušální náhrada hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Součet výše uvedených částek byl dále navýšen o částku 1 428 Kč představující náhradu za daň z přidané hodnoty, neboť zástupkyně žalobkyně je společnicí právnické osoby Nováková + Partners, advokátní kancelář, s. r. o., zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie, která je plátcem daně z přidané hodnoty. Konečně náhradu nákladů řízení tvoří i zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 10 228 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.), a to k rukám zástupkyně žalobkyně.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je 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 19. října 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu