



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Hanácká zemědělská společnost Jevíčko a.s.**, IČ 48173053
sídlem Třebovská 713, 569 43 Jevíčko
zastoupená advokátkou JUDr. Evou Hrbáčkovou
sídlem Bráfova 50, 674 01 Třebíč

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, IČ 72080043
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

- I. Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, zahájená u žalobkyně dne 1. 3. 2021 oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 1. 3. 2021, č. j. 292540/21/2808-60562-608256, je nezákonná.

- II. Žalovanému se zakazuje u žalobkyně pokračovat v provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 1. 3. 2021, č. j. 292540/21/2808-60562-608256.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení, ve výši 10.228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám její zástupkyně JUDr. Evy Hrbáčkové, advokátky.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále v textu i jen jako žalobce) se včasnou žalobou podanou dne 10. 5. 2021 domáhá v řízení vedeném podle ustanovení § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), poskytnutí soudní ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřuje v zahájení a provádění daňové kontroly dani z příjmu fyzických osob vybírané srážkou pro zvláštní sazby daně dle § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“), za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Žalobce spatřoval nezákonnost zahájení a provádění daňové kontroly v souvislosti s postupem správce daně, který po podání řádného daňového tvrzení, zahrnujícího vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů dle ZDP za uvedené zdaňovací období, vydal dne 21. 2. 2020 výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob dle ZDP. Na tuto výzvu reagoval žalobce přípisem doručeným žalovanému dne 16. 3. 2020, v němž uvedl, že důvody pro podání dodatečného daňového tvrzení, tedy vyúčtování k výše uvedené srážkové dani, nejsou dány a navrhl zároveň provedení daňové kontroly. Zmíněnou reakci žalobce neposoudil žalovaný správně, když je v rozporu s obsahem této písemné reakce považoval za dodatečné daňové tvrzení k uvedené dani a na základě toho pak správce daně vydal dne 8. 7. 2020 žalobci výzvu k odstranění pochybností o správnosti a úplnosti dodatečného daňového tvrzení týkající se této daně. Žalobce na rozdíl od žalovaného tvrdí, že *„od samého počátku zcela konzistentně tvrdil a stále tvrdí, že nikdy žádné dodatečné daňové tvrzení na výzvu žalovaného nepodal a ani tak nikdy neměl v úmyslu učinit.“* V této souvislosti odkázal i na rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005-74, kdy právní úprava zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) přikazuje hodnotit podání daňového subjektu nikoliv formalisticky podle jeho názvu, ale výhradně s ohledem na skutečný obsah podání v souladu se zásadou materiální pravdy. Pokud správci daně vznikly nějaké nejasnosti ve vztahu k provedené písemné reakci žalobce, měl povinnost žalobce vyzvat, aby vady podání odstranil, nic takového však neučinil. Navíc ve zmíněné výzvě správce daně vyzval žalobce k učinění konkrétního úkonu, v němž zcela konkrétně uvedl další postup, ale uvedl i konkrétní finanční vyčíslení toho, co má žalobce v dodatečném daňovém tvrzení uvést, žalobce však žádnou takovou konkrétní opravu výše daně formou podání dodatečného daňového

tvrzení neprovedl a nelze takto zhodnotit zmíněnou reakci žalobce na uvedenou výzvu, jak učinil žalovaný. Navíc, i kdyby správce daně nezákonně posoudil sdělení o nepodání daňového tvrzení, které neobsahuje vůbec žádné změny, nemohl by takový úkon vyvolat účinky prodloužení lhůt pro stanovení daně. Žalobce dále tvrdil, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně neexistuje věcná souvislost, když prostřednictvím zmíněné výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení k této dani byl žalobce jasně vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení ke srážkové dani, ve kterém měl žalobce výhradně uvést výši daně ve vztahu ke zde taxativně vymezenému důvodu [daň ve výši 1.499.999 Kč vyplacených z úrokových výnosů z dluhopisů, která měla být sražena při výplatě fyzickým osobám – vlastníkům dluhopisů dle § 36 odst. 2 a) a § 38 d) odst. 1 ZDP]. Oznámením o zahájení daňové kontroly však žalovaný předmět a rozsah daňové kontroly nepřipustně rozšířil minimálně o finanční náklady, navíc tak, že „*ve své výzvě uvedl slovní spojení „zejména“*“. Žalovaný jako správce daně si zcela nepochybně v rámci daňové kontroly vyhradil prostor pro prověření i dalších skutečností, které však výzva k podání dodatečného daňového tvrzení a nakonec ani výzva k odstranění pochybností neobsahovala. Navíc žalobce sám několikrát žalovanému navrhol provedení daňové kontroly, tu však správce daně hned nezahájil, ale zvolil postup k prověřování postupu k odstranění pochybností. Z uvedených důvodů žalobce v žalobě tvrdil, že daňová kontrola byla zahájena nezákonným způsobem a lhůta pro stanovení daně a tedy i lhůta pro zahájení daňové kontroly u této daně za zdaňovací období od 2016 žalobce již uplynula. Žalovaný tak zneužil postupu vedoucího k odstranění pochybností ohledně úkonů žalovaného, který nikdy žádný úkon k podání dodatečného daňového tvrzení ve vztahu ke shora citované výzvě žalovaného žalobci k jeho podání neučinil, žalovaný vyložil obsah zmíněné písemné reakce žalobce na uvedenou výzvu správce daně ve zjevném rozporu s jejím skutečným obsahem a žalovaný tak využil postup vydání výzvy k odstranění pochybností z důvodu, že již nebylo možné zahájit v původní lhůtě daňovou kontrolu, což nelze dle konstantní soudní judikatury NSS přikládat k tíži žalobci. Žalobce pak navrhl, aby soud rozhodl tak, že daňová kontrola z příjmu fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zmíněné zdaňovací období zahájená u žalobce dne 1. 3. 2021 oznámením o zahájení daňové kontroly je nezákonná, a aby soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění této daňové kontroly.

2. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nesouhlasil s tvrzeními žalobce v žalobě, obhajoval zákonnost svého postupu s odkazem na konstantní soudní judikaturu NSS a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
3. Ze správního spisu vyplývají a mezi účastníky nejsou sporné následující skutečnosti:
4. Žalovaný vydal dne 21. 2. 2020 výzvu dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, v němž vyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob (§ 36 odst. 3 ZDP). V odůvodnění této výzvy žalovaný uvedl, že provedl daňovou kontrolu u žalobce na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 12. 2012 do 31. 10. 2013, od 1. 11. 2013 do 31. 10. 2014 a od 1. 11. 2014 do 31. 12. 2015 a zjistil, že žalobce v uvedeném období zaúčtoval do daňově uznatelných nákladů částky spojené s výplatou úroků z tzv. korunových dluhopisů. K tomu žalovaný ve výzvě uvedl, že žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které

by prokazovaly, že prodejem korunových dluhopisů spojeným osobám bylo dosaženo primárního účelu emise dluhopisů, a to zajištění zdrojů u financování rozvoje nebo jiných aktivit emitenta, že tato transakce měla ekonomicky racionálně odůvodnění smysl. Podle názoru žalovaného tak žalobce neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že dluhopisy byly emitovány s cílem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na tuto výzvu žalovaného jako správce daně reagoval žalobce podáním ze dne 13. 2. 2020, v němž uvedl, že žalobce jako daňový subjekt tvrdí, „že za zdaňovací období roku 2016 je schopen předložit takové důkazní prostředky, na jejichž základě bude zřejmé, že úroky zaúčtované do daňově uznatelných nákladů jednoznačně a prokazatelně souvisí s příjmy (výnosy), které daňový subjekt zahrnul do tzv. zdanitelných výnosů, tedy výnosů, které jsou předmětem daně a nejsou od této osvobozeny. Z tohoto důvodu daňový subjekt tvrdí, že úroky zaúčtované do výdajů (nákladů) jsou takovými náklady, které ZDP ve smyslu ust. § 24 odst. 1 uznává jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.“ Dále v tomto podání, označeném jako reakce na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob ze dne 13. 2. 2020 (dále jen „reakce žalobce na výzvu správce daně“), navrhl správci daně, že by mělo proběhnout dokazování v rámci daňové kontroly a provedení této kontroly za zdaňovací období 2016 ve vztahu ke zmíněné dani. V závěru této reakce na výzvu správce daně žalobce přímo mu sdělil, že dle jeho názoru „nejsou dány důvody pro podání dodatečného vyúčtování k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob za rok 2016, neboť odůvodnění výzvy vychází z neúplných a tudíž nesprávných zjištění.“ Následně žalovaný vydal dne 8. 7. 2020 žalobci výzvu k odstranění pochybností o správnosti a úplnosti dodatečného daňového tvrzení k uvedené dani, když zmíněnou reakci žalobce na výzvu správce daně považoval žalovaný za dodatečné daňové tvrzení a považoval tuto reakci za dodatečné vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zmíněné zdaňovací období, ve kterém nebyly oproti řádnému daňovému tvrzení uvedeny žádné změny. S tímto postupem žalovaného žalobce nesouhlasil, jak vyplývá z jeho reakce na zmíněnou výzvu k odstranění pochybností ze dne 22. 7. 2020 a ze stížnosti na postup správce daně ze dne 5. 11. 2020, když tvrdil, že zmíněná reakce na výzvu správce daně ze dne 13. 2. 2020 z hlediska jeho obsahu nemohla být považována za dodatečné vyúčtování zmíněné daně. Následně pak dne 1. 3. 2021 oznámením o zahájení daňové kontroly byla zahájena daňová kontrola týkající se uvedené daně.

5. Jak vyplývá z tohoto oznámení o zahájení daňové kontroly, předmětem daňové kontroly je daň z příjmu fyzických osob vybíraná srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 v rozsahu daňových aspektů souvisejících s emisí dluhopisů v roce 2012 (zejména finanční náklady, nákladové úroky a jejich výplata). Mezi účastníky rovněž není sporu o tom, že tříletá zákonná lhůta pro stanovení zmíněné daně dle § 148 daňového řádu uplynula dne 1. 4. 2020.
6. Pro hodnocení zákonnosti postupu správce daně v souvislosti se zahájením a prováděním daňové kontroly je podstatná sporná otázka mezi účastníky, která se týká posouzení výše zmíněné reakce žalobce na výzvu správce daně podáním dodatečného daňového tvrzení ke zmíněné dani, tj. podání žalobce ze dne 13. 2. 2020. Správce daně toto podání posoudil a vyhodnotil jako dodatečné vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zmíněné zdaňovací období, ve kterém nebyly oproti řádnému daňovému tvrzení uvedeny

žádné změny, tedy že žalobce nevyhověl této výzvě ve stanovené lhůtě a správce daně tak předpokládal, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč (§ 145 odst. 1 daňového řádu). Naproti tomu žalobce tento závěr a způsob posouzení obsahu zmíněného podání žalobce jako reakce na zmíněnou výzvu správce daně považoval za nesprávný, když z obsahu tohoto podání vyplývá něco zcela jiného, tedy že se nejednalo o dodatečné daňové tvrzení, respektive dodatečné vyúčtování této daně.

7. Podle ust. § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
8. Podle § 70 odst. 2 daňového řádu podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. Z výše uvedené právní úpravy vyplývá, že daňový řád stanoví pravidla pro kvalifikaci právního jednání, která jsou založena na posouzení jeho skutečného obsahu. Jeho systematické zařazení do části I., a hlavy II. tohoto zákona, obsahující základní zásady správy daní, přitom hovoří ve prospěch výkladu, dle kterého je daňovým řádem pro kvalifikaci právního jednání upřednostňováno kritérium materiální před formálním (srov. např. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., et al., Daňový řád, Komentář. I díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 56 an.) Jak vyplývá z konstantní soudní judikatury: „posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlel“ nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající“ (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 70/2005-74 a dále i rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32). Jak vyplývá již z výše uvedené citace obsahu zmíněného podání, tedy z reakce žalobce na uvedenou výzvu podání dodatečného daňového tvrzení, žalobce na tuto výzvu reagoval tvrzením, že za zmíněné zdaňovací období je schopen předložit příslušné důkazní prostředky, z nichž bude zřejmé, že úroky zaúčtované do daňově uznatelných nákladů jednoznačně a prokazatelně souvisejí s příjmy (výnosy), které žalobce zahrnul do tzv. zdanitelných výnosů, a tvrdil, že úroky zaúčtované do výdajů (nákladů) jsou takovými náklady, které ZPD ve smyslu § 24 odst. 1 uznává jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zároveň uvedl, že na základě této výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení nebylo zahájeno žádné daňové řízení, v jehož rámci by mohlo proběhnout dokazování, a že žalobce tyto důkazní návrhy má, a žalobce navrhl správci daně, aby za uvedené období byla zahájena daňová kontrola. V závěru pak žalobce správci daně sdělil, že v dané věci nejsou dány důvody pro podání dodatečného vyúčtování ke zmíněné dani, když odůvodnění výzvy „vychází z neúplných a tudíž nesprávných zjištění.“
9. Krajský soud se tak ztotožnil s názorem žalobce, že uvedené podání v reakci na zmíněnou výzvu správce daně ze dne 13. 2. 2020 nemohl správce daně považovat za dodatečné vyúčtování zmíněné daně, protože takový závěr z obsahu tohoto podání nevyplývá. Zároveň se krajský soud ztotožňuje s názorem žalobce o tom, že uvedená výzva k podání dodatečného daňového tvrzení nemohla mít vliv na prodloužení zákonné lhůty pro stanovení daně, přičemž v daném případě na tuto výzvu reagoval žalobce negativně. V takovém případě sice správce daně nabídl žalobci splnění daňové povinnosti, což realizoval prostřednictvím výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, ale pokud tato možnost žalobcem využita nebyla, tak pouhým vydáním této výzvy nemohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně, a jestliže žalovaný jako správce daně měl i nadále

pochybnosti uvedené ve zmíněné výzvě, tak mohl a měl zahájit včas daňovou kontrolu. Tento závěr je i v souladu s judikaturou NSS, když „výzva dle § 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 k provedení údajné 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“ (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70). Navíc v dané věci nebyl splněn požadavek, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně mohou nastat až v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná a i časová souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájením postupu k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě (k tomu srov. i rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019, bod 18).

10. V dané věci nebyla zachována věcná souvislost mezi obsahem zmíněné výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a předmětem a rozsahem zahájené daňové kontroly, když uvedená výzva se týkala dodatečného vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zmíněné zdaňovací období, ve kterém „daňový subjekt uvede daň ve výši 1.499.999 Kč vyplacených úrokových výnosů z dluhopisů, která měla být sražena při výplatě fyzickým osobám – vlastníků dluhopisů dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) a § 38d) odst. 1 ZDP“, jak je uvedeno v uvedené výzvě. Naproti tomu však z oznámení o zahájení daňové kontroly vyplývá, že předmět a rozsah daňové kontroly byl nepřipustně rozšířen minimálně o finanční náklady, když správce daně si použitím slova „zejména“ vyhradil jako předmět kontroly nejen tyto finanční náklady, ale i další náklady, což nebylo vůbec obsahem zmíněné výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalovaný totiž použil ve vymezení rozsahu daňové kontroly slovní spojení „zejména finanční náklady“, tedy tím vyjádřil, že předmětem kontroly mohou být i jiné finanční náklady. Daňová kontrola tedy v podstatě byla zahájena s určením takového předmětu a rozsahu daňové kontroly, který nebyl v souladu s obsahem zmíněné výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. V dané věci proto nemohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok (§ 148 odst. 2 daňového řádu), a jestliže lhůta pro stanovení daně uplynula dnem 1. 4. 2020 a v této lhůtě pro stanovení daně daňová kontrola zahájena nebyla, je provádění daňové kontroly výše uvedené u žalobce nezákonné, což soud vyslovil ve výroku I. tohoto rozsudku. Ve výroku II. zakázal žalovanému provádět u žalobce dále tuto daňovou kontrolu.
11. Krajský soud tedy považoval žalobu za důvodnou a rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku I. a II. tohoto rozsudku (§ 87 s.ř.s.).
12. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšný žalobce měl právo na náhradu nákladů řízení. Ty zahrnují jednak zaplacení soudního poplatku za žalobu ve výši 2.000 Kč a odměnu a paušální náhradu za 2 úkony právní služby, tj. příprava a převzetí věci a sepis žaloby, tj. 2 x 3.100 Kč a 2 x 300 Kč, s připočtením DPH

z odměny a paušální náhrady se jedná o částku 8.228 Kč s připočtením zaplacením soudního poplatku se jedná o částku 10.228 Kč (§ 3, § 7, § 9, § 11, § 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb., v platném znění).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) 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 nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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.

Pardubice 15. listopadu 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu