



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **AGRO 2000 s.r.o.**
sídlem M. Horákové 390, Třebíč
zastoupen JUDr. Evou Hrbáčkovou, advokátkou
sídlem Bráfova tř. 764/50, Třebíč

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v postupu k odstranění pochybností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 zahájeném výzvou k odstranění pochybností ze dne 28.6.2021, č.j. 107791/21/4227-21793-604128,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou dne 22.7.2021 domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který má spočívat v postupu žalovaného, jenž výzvou ze dne 28.6.2021, č.j. 107791/21/4227-21793-604128, která byla žalobci doručena dne 8.7.2021, zahájil a provádí postup k odstranění pochybností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že žalovaný bez jakékoli opory ve spisovém materiálu nepřipustně a nezákonně při posouzení procesního úkonu žalobce (prostého a ničím neodůvodněného oznámení o nepodání dodatečného daňového přiznání) tomuto úkonu přikládá jiný než žalobcem sledovaný smysl, jeho obsah „domýšlí“ a činí z něj závěry, které z něj nevyplývají.
3. Žalovaný tak nezákonným způsobem (výzvou ze dne 28.6.2021, č.j. 107791/21/4227-21793-604128) zahájil u žalobce daňové řízení ohledně daňové povinnosti, která mu již byla pravomocně stanovena v návaznosti na řádné daňové přiznání podané dne 29.6.2018 a zaevidované pod č.j. 112050/18/4227-24791-607756. O jeho pravdivosti, správnosti, průkaznosti nebo úplnosti žalovaný v rámci vyměřovacího řízení žádné pochybnosti neměl.
4. Dne 7.5.2021 vydal žalovaný výzvu č.j. 78175/21/4227-21793-603568 k podání dodatečného daňového tvrzení, v jejímž rámci žalobce poučil tak, že nebude-li výzvě vyhověno ve stanovené lhůtě, může správce daně stanovit daň dle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Na uvedenou výzvu žalobce reagoval sdělením, že dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2017 nepodá. Přesto vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností. Žalobce rovněž namítá, že legitimně očekával, že žalovaný (pakliže bude chtít prověřit správnost, průkaznost nebo pravdivost údajů tvrzených v žalobcově řádném daňovém přiznání) zahájí u žalobce daňovou kontrolu.
5. Podle žalobce nelze z jeho reakce na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání dovozovat, že jím dal najevo přesvědčení o tom, že poslední známá daň jím vyčíslená v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 je ve správné výši. Žalobci není zřejmé, jak k uvedenému názoru žalovaný dospěl. Nic takového totiž žalobce neuváděl a nadto to podle žalobce není předmětem tohoto řízení. S odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.10.2005, č.j. 7 Afs 71/2005-74, žalobce namítá, že pokud měl žalovaný za to, že podání obsahuje vady, měl jej vyzvat k jejich odstranění (§ 74 daňového řádu).
6. Žalobce má za to, že pokud dodatečné daňové přiznání nepodal, nebylo možné, aby vyvstaly jakékoli pochybnosti, které by bylo z pohledu žalovaného třeba postupem k odstranění pochybností odstranit. Pokud se výzva týká řádného daňového přiznání, které žalobce podal dne 29.6.2018, tak k tomuto daňovému přiznání již správce daně nemůže mít jakékoli pochybnosti, neboť daň již byla pravomocně vyměřena a správce daně žádné pochybnosti neměl; uvedené žalobce opírá rovněž o „metodickou pomůcku k postupu k odstranění pochybností“, vydanou Generálním finančním ředitelstvím dne 10.1.2015 pod č.j. 65447/14/7100-40124-011654.

7. Žalobce dále namítá, že daňové řízení bylo zahájeno po uplynutí lhůty ke stanovení daně. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.6.2020, č.j. 2 Afs 388/2019, žalobce uvádí, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání nemohla mít na běh prekluzivní lhůty žádný vliv a nemohla ji prodloužit. Žalobce má rovněž za to, že důvody, pro které správce daně vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, mu byly známy minimálně 1,5 roku před uplynutím lhůty pro stanovení daně (na základě výsledků daňové kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 2013 a 2014, která skončila dne 12.1.2019).
8. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud rozhodl tak, že zásah žalovaného spočívající v postupu k odstranění pochybností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 zahájeném výzvou k odstranění pochybností ze dne 28.6.2021, č.j. 107791/21/4227-21793-604128, je nezákonný a že se žalovanému zakazuje, aby v tomto postupu k odstranění pochybností pokračoval. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

9. Žalovaný má za to, že postupoval v souladu se zákonem a s judikaturou Nejvyššího správního soudu s tím, že k prekluzi jeho práva daň stanovit nedošlo.
10. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl.

III. Posouzení věci

11. Zdejší soud nejprve posuzoval, zda je žaloba přípustná, zda byla splněna podmínka aktivní a pasivní legitimace a zda byla dodržena lhůta pro podání žaloby.
12. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
13. Podle § 84 odst. 1 s.ř.s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.
14. Podle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
15. Aktivní legitimace v řízení o žalobě ve smyslu § 82 s.ř.s. svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Přímé zkrácení na svých právech postupem žalovaného, spočívajícím v zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností, je ze strany žalobce tvrzeno a je jím argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna. Pokud jde o legitimaci pasivní, žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provádí. Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho

identifikace není spornou; spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.

16. Smyslem zásahové žaloby není poskytovat ochranu proti procesním postupům (úkonům) správních orgánů, které vyústí ve vydání rozhodnutí, proti němuž lze podat žalobu podle § 65 a násl. s.ř.s., v jejímž rámci lze nezákonnost jednotlivých procesních úkonů a postupů namítat, nýbrž proti excesivním postupům, nebo jejich některým aspektům, jejichž negativní důsledky v právní sféře jejich adresátů by již nebylo možno zhojit v řízení o žalobě dle § 65 a násl. s.ř.s., kupř. i z toho důvodu, že by nezákonně vedený postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu v doměření daně nevyústil (*mutatis mutandis* usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.8.2020, č.j. 10 Afs 447/2019-49).
17. Pokud jde v případě zápůřčí žaloby na ochranu před trvajícím zásahem o povinnost nejprve vyčerpat jiné právní prostředky ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s.ř.s., tak takovým prostředkem není stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu. Podání stížnosti není, ve srovnání s podáním zásahové žaloby ve lhůtě dle § 84 s.ř.s., časově omezeno, nejedná se ani o typicky procesní prostředek ochrany, nýbrž o obecný prostředek ochrany osob zúčastněných na správě daní, nikoli pouze daňového subjektu, který je posléze potenciálním účastníkem soudního řízení správního. Využití institutu stížnosti a prošetření způsobu vyřízení stížnosti tak nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5.12.2017, č.j. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS).
18. Ani další prostředky ochrany práv ve smyslu daňového řádu nelze považovat za právní prostředky ochrany nebo nápravy, které by bylo možné využít v situaci, kdy daňový subjekt brojí proti postupu k odstranění pochybností jako celku, tedy kdy zpochybňuje naplnění podmínek pro provádění tohoto postupu, zejména z důvodu prekluze práva správce daně stanovit daň, jako je tomu v nyní posuzované věci.
19. Žaloba je tedy přípustná a byla podána včas.
20. Mezi účastníky řízení není sporu o otázky skutkové, nýbrž o otázku právní, zda došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a zda po vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení byly splněny zákonem stanovené podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností či nikoli. Žalovaný rovněž nerozporuje tvrzení žalobce, že řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických za zdaňovací období roku 2017 žalobce podal dne 29.6.2018 a že základní (tříletá) prekluzivní lhůta by v posuzované věci uplynula dne 1.7.2021.
21. Podle § 89 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (odst. 1). Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností (odst. 2).

22. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
23. 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.
24. 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.
25. Dne 8.7.2021 byla žalobci doručena výzva k odstranění pochybností č.j. 107791/21/4227-21793-604128 ze dne 28.6.2021. Z jejího odůvodnění plyne, že byla vydána s ohledem na sdělení žalobce, že nepodá dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017. Žalovaný v rámci zdůvodnění výzvy mimo jiné uvedl, že „svým oznámením dal daňový subjekt najevo své přesvědčení o tom, že poslední známá daň jím vyčíslená v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017, jež bylo podáno dne 29.6.2018 a zaevidováno pod č.j. 112050/18/4227-24791-607756, je ve správné výši“. V odůvodnění výzvy k odstranění pochybností je dále uvedeno, že žalobce dne 21.12.2012 emitoval dluhopisy pod zkráceným názvem „AGRO 2000 8,50/32“ v celkové jmenovité hodnotě 100 000 000 Kč. Při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 žalobce neprokázal, že úroky z titulu emitovaných a uhrazených dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“ sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na řádku 10 (Výsledek hospodaření) daňového přiznání 2017 byl vykázán zisk ve výši 19 248 212 Kč, který byl upraven – zvýšen celkem o částku 20 044 052 Kč (řádek 70), z toho na řádku 40 bylo uvedeno 18 572 459 Kč, a snížen celkem o částku 5 861 263 Kč (řádek 170). Na řádku 270 (základ daně po úpravě, zaokrouhlený na celé tisíce dolů) byla vykázána částka 32 455 00 Kč a na řádku 290 daň ve výši 6 166 450 Kč. Z přílohy č. 1 II. oddílu, tabulky A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy náklady vyplývá, že byl upraven – zvýšen základ daně mimo jiné o částku 13 475 596 Kč zaúčtovanou na účtové skupině 56 úroky. S ohledem na hodnotu emise dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“ 100 000 000 Kč a roční úrok ve výši 8,50% by nákladové úroky z dluhopisů za rok 2017 činily 8 500 000 Kč. Přestože žalobce zvýšil výsledek hospodaření uvedený na řádku 10 daňového přiznání 2017 o částku 13 475 596 Kč zaúčtovanou na účtové skupině 56 úroky, z daňového přiznání 2017, z „Vybraných údajů z Rozvahy pro podnikatele, v plném rozsahu ke dni 31.12.2017“, z „Vybraných údajů z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele – druhové členění, v plném rozsahu ke dni 31.12.2017“ ani z „Výroční zprávy daňového subjektu za rok 2017“ coby přílohy k účetní závěrce není podle žalovaného zřejmé, zda se jedná právě o úroky z dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“, o kterých má správce daně za to, že jsou součástí výsledku hospodaření uvedeného na ř. 10 daňového přiznání a že nesloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalovaný má proto pochybnosti o

správnosti tvrzení daňového subjektu uvedeného v oznámení, tj. že poslední známá daň jím vyčíslená v daňovém přiznání 2017 je ve správné výši. Proto žalovaný vyzývá žalobce k odstranění uvedených pochybností, tj. k prokázání, že o úroky z dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“ byl zvýšen výsledek hospodaření za rok 2017. Uvedené bylo dále ve výzvě na str. 3 až 5 zdůvodněno. Z výzvy dále plyne, že žalovaný vyzval žalobce k předložení konkrétních listin (hlavní účetní kniha, účetní rozvrh, účetní doklady, účetní zápisy, položkový rozpis řádku 8 tabulky A., jež je součástí přílohy daňového přiznání). Lhůta k odstranění pochybností byla žalobci stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy.

26. Z vyjádření účastníků řízení a z doložených listin plyne, že uvedené výzvě předcházela výzva k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob ze dne 7.5.2021, č.j. 78175/21/4227-21793-603568, doručená žalobci dne 17.5.2021, kterou žalovaný odůvodnil tak, že žalobce dne 20.12.2012 zaregistroval dluhopisy „AGRO 2000 8,50/32“ a dne 21.12.2012 je emitoval, a to v celkové jmenovité hodnotě 100 000 000 Kč (dále v podrobnostech k transakcím s uvedenými dluhopisy mezi žalobcem a jeho společníky a jednatelem zdejší soud odkazuje na podrobné zdůvodnění výzvy). Žalovaný ve výzvě dále uvedl, že oprávněnost uplatnění úroků z dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“ ve zdaňovacích obdobích roku 2013 a 2014 byla prověřována při daňové kontrole, přičemž správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že úroky z titulu emitovaných a uhrazených dluhopisů sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; tu žalovaný odkazuje na zprávu o daňové kontrole ze dne 12.12.2019, č.j. 197496/19/4227-24791-604199, dodatečné platební výměry za zdaňovací období roku 2013 a 2014 a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22.4.2021, č.j. 14071/21/5200-11434-707603, které dodatečné platební výměry potvrdilo. Žalovaný ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání dále uvedl, že dluhopisy „AGRO 2000 8,50/32“ žalobce vykazuje v pasivech rozvahy ke dni 31.12.2017 v řádku vydané dluhopisy ve výši 100 000 000 Kč a uvádí je v příloze k účetní závěrce pod bodem 12. Dlouhodobé závazky. Dluhopisy „AGRO 2000 8,50/32“ jsou úročeny pevnou roční úrokovou sazbou 8,50 %. Daňový subjekt je povinen o nákladových úrocích z dluhopisů každoročně účtovat; s ohledem na hodnotu emise dluhopisů a ročnímu úroku by nákladové úroky za rok 2017 činily 8 500 000 Kč. Žalobce přitom úroky z dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“ ve zdaňovacím období roku 2013 a 2014 uplatnil do daňově uznatelných nákladů nesprávně. Z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 není zřejmé, že by o úroky z dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“, o kterých má správce daně za to, že jsou součástí výsledku hospodaření uvedeného na ř. 10 daňového přiznání, a jež nesloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, žalobce upravit/zvýšil základ daně. Proto žalovaný vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání.
27. Žalovaný rovněž doložil odpověď žalobce ze dne 17.6.2021, v níž žalobce ke shora uvedené výzvě žalovaného sděluje, že dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 nepodá.
28. Dále žalovaný doložil zprávu o daňové kontrole ze dne 12.12.2019, č.j. 197496/19/4227-24791-604199, dodatečné platební výměry za zdaňovací období roku 2013 a 2014 a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22.4.2021, č.j. 14071/21/5200-11434-707603.

29. Zdejší soud předně uvádí, že došlo-li ke konkludentnímu vyměření daně poté, co žalobce podal řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2017 (zaevidované pod č.j. 112050/18/4227-24791-607756), tak z daňového řádu plyne, že lze v rámci tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně přistoupit ke kontrolním postupům k prověření daňových povinností a původního tvrzení daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že cílem správy daně je správné zjištění a stanovení daně, daňový řád upravuje způsob, jak stanovit daň v odlišné výši nežli v původně vyměřené. Jde jednak o situace, kdy daňový subjekt zjistí sám rozdíl oproti již vyměřené dani; zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani (§ 141 odst. 1 daňového řádu). Podání dodatečného daňového přiznání je jedním z úkonů, které přerušují běh lhůty pro stanovení daně a umožňují správci daně o takto dodatečně přiznané dani rozhodnout.
30. Dalším případem je situace, která nastala v nyní posuzované věci, kdy je to správce daně, který zjistí (v rámci tříleté prekluzivní lhůty), že daň má být vyšší nežli daňový subjekt dříve přiznal a nežli ji správce daně konkludentně stanovil. V takovém případě správce daně vydá výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení; vydá ji tedy za podmínky, lze-li důvodně předpokládat, že daň má být vyšší. K vydání takové výzvy tedy správce daně nemůže přistoupit bezdůvodně. Důvody pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu musí daňovému subjektu ve výzvě osvětlit.
31. Pokud jde o spornou právní otázku, je již ustáleně judikováno, že po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání nemá následně zahájená daňová kontrola (pro její obecnost, široký předmět a s ohledem na okolnost, že přerušuje běh tříleté prekluzivní lhůty, která poté začne běžet znovu) natolik bezprostřední vztah k této výzvě, aby mohla být naplněna hypotéza pravidla obsaženého v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok. Daňová kontrola tak mohla být v posuzované věci zahájena jen do uplynutí tříleté prekluzivní lhůty (do 1.7.2021); tj. daňová kontrola musí být zahájena v době, kdy ještě běží základní tříletá prekluzivní lhůta, což plyne i ze žalobcem uváděného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18.6.2020, č.j. 2 Afs 388/2019-70, který však posuzoval odlišnou skutkovou situaci, než jaká je v nyní posuzované věci.
32. Ve vztahu k nyní posuzované věci z judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze na rozdíl od daňové kontroly použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu), a to pro jeho cílený a omezený charakter. Podstatné pro posouzení toho, zda došlo k prodloužení prekluzivní lhůty, je tedy materiální hledisko, kterým je věcná souvislost (zaměření) výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a výzvy k odstranění pochybností a jejich časová návaznost (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS, a ze dne 25.5.2016, č.j. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS, bod 18 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29).

33. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále obecně plynou čtyři podmínky, které musí být splněny, aby určitý úkon správce daně mohl přerušit předmětnou prekluzivní lhůtu; správce daně musí mít pochybnosti o výši správnosti předchozího vyměření daně, úkon správce daně musí směřovat k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, výlučným nebo hlavním účelem tohoto úkonu nesmí být přerušení běhu prekluzivní lhůty, úkon musí odpovídat povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2013, č.j. 8 Afs 61/2012-38, a ze dne 20.5.2015, č.j. 4 Afs 54/2015-2). Další podmínkou tedy je, aby výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla řádně zdůvodněná a nejednalo se o čistě formální úkon s cílem zajistit prodloužení prekluzivní lhůty. *„Nejvyšší správní soud rovněž nesdílí stěžovatelův názor o zneužití práva správcem daně, které mělo spočívat v jeho nečinnosti v době běhu řádné prekluzivní lhůty a v úkonu účelově učiněném na jejím sklonku s cílem jejího prodloužení. Řádná prekluzivní lhůta je základní lhůtou, v jejímž rámci správce daně může zkoumat existenci důvodů pro stanovení daně v určité výši, provádět zákonem předvídané postupy, vést řízení a rozhodovat. Pokračovat nad rámec základní lhůty v nich lze za zákonem stanovených podmínek pro její prodloužení. Tato možnost není vázána jen na případy skutkově obsáhlé či právně složité; z toho plyne, že možnost prodloužení lhůty přichází v úvahu i v těch případech, které z časových důvodů nebyly řešeny dříve. Zákonnou podmínkou prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu ovšem, kromě časového rámce, je, že výzva je zákonná, nikoliv tedy formální a účelová pouze k „záchraně“ lhůty.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2016, č.j. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS).
34. Z výše shrnutého obsahu zdůvodnění obou výzev (výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a výzvy k odstranění pochybností) je zjevné, že postup k odstranění pochybností byl zahájen v rozsahu důvodů pro vydání výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení. Zdůvodnění postupu k odstranění pochybností v nyní posuzované věci má bezprostřední vztah k obsahu výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení tudíž měla zákonem předpokládaný účinek prodloužení prekluzivní lhůty. Proto byly splněny zákonem předvídané podmínky dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a postup k odstranění pochybností byl zahájen v souladu se zákonem v rámci prodloužené prekluzivní lhůty.
35. Je rovněž zřejmé, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení nebyla výzvou formální, jejímž cílem by bylo pouze prodloužení lhůty; naopak ze sledu jednotlivých skutečností a jejího obsahu je zřejmé, že navazuje na kontrolní zjištění správce daně ohledně emise dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“ v rámci daňové kontroly předcházejících zdaňovacích období. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání tedy naplnila judikaturou požadované materiální hledisko a měla zákonem předpokládané účinky smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu. Nelze tedy přisvědčit žalobci, že by žalovaný prováděl postup k odstranění pochybností po prekluzi práva daň stanovit. Uvedená žalobní námitka tudíž není důvodná.
36. Pokud jde o žalobcem akcentovanou hrozbu stanovení daně podle pomůcek, coby důvod, pro který musel na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení reagovat, tak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 6.8.2015, č.j. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS, uvedl, že *„Předloží-li daňový subjekt v souladu s výzvou správce daně dodatečné tvrzení, je správce daně oprávněn aplikovat § 144 daňového řádu, tj. nemusí výsledek*

doměření daňovému subjektu vůbec sdělovat, dodatečný platební výměr pouze založí do spisu, přičemž daňový subjekt nemá právo se proti takovému rozhodnutí odvolat. Zákon sice stanoví, že tento postup nelze využít, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností, nicméně ten resp. jeho zahájení je ve smyslu § 89 daňového řádu v rukou správce daně nikoli v rukou daňového subjektu. Jinými slovy, pokud správce daně vyzve daňový subjekt k předložení dodatečného daňového tvrzení a ten výzvě vyhoví, nemá daňový subjekt žádný zákonem stanovený nárok na zahájení postupu k odstranění pochybností či dokazování, jak se uvádí v důvodové zprávě. V této souvislosti lze připomenout, že při aplikaci § 144 daňového řádu dokonce nemá ani právo se odvolat a podrobit zákonnost takto dodatečně přiznané daně odvolacímu přezkumu. Splněním výzvy tedy daňový subjekt více méně rezignuje na prověřování zákonnosti takto přiznané daně. Nesplněním výzvy se vystavuje riziku doměření daně podle pomůcek a následně omezenému odvolacímu (soudnímu) přezkumu. Pokud bude daňový subjekt i přes svůj nesouhlas s výzvou správce daně pasivní, nelze proti stanovení daně podle pomůcek nic namítat. V takové situaci musí mít správce daně oprávnění stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem. Aplikovat stejný postup včetně omezeného odvolacího přezkumu i na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměření daně z úřední povinnosti správci daně sdělí, není udržitelné. Daňový subjekt má plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhnout důkazy. Má také právo, aby právní posouzení věci správcem daně prvního stupně bylo podrobeno odvolacímu přezkumu v plné apelaci... Nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně prvního stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek.“. Rovněž odborná literatura dospěla ke shodnému závěru, že „s nevyhověním výzvě je spojeno oprávnění správce daně přejít na pomůcky. I zde však platí, že jde pouze o krajní řešení ultima ratio. Lze-li navzdory nepodání dodatečného daňového tvrzení daň stanovit dokazováním, je povinností správce daně preferovat právě dokazování.“ (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv: Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3). Z uvedeného plyne, že i kdyby došlo k eventualitě spočívající ve stanovení daně podle pomůcek coby krajního řešení za účelem správného stanovení daně, tak zdejšímu soudu nepřísluší vyjadřovat se k situaci, která by hypoteticky nastala, kdyby žalobce na výzvu žalovaného nereagoval.

37. Pokud jde o námitku, že žalovaný „nesprávně vyložil“ či „domýšlel“ reakci žalobce na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, tak i tato otázka již byla správními soudy opakovaně řešena; odpověď na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání je nutno posuzovat podle jejího obsahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29.5.2015, č.j. 2 Afs 69/2015-32, ze dne 6.8.2015, č.j. 9 Afs 66/2015-36, či ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29).
38. Žalobce na výzvu věcně zareagoval tak, že dodatečné daňové přiznání nepodá. Zdejší soud nemá pochybnosti o tom, že uvedenou reakcí žalobce vyjádřil svůj výslovný nesouhlas s výzvou a svoji vůli dodatečné daňové přiznání nepodat, na což nelze nahlížet jinak, než jako na projev vůle setrvat na původním daňovém tvrzení. Nebyl tudíž ani dán žádný důvod vyzývat žalobce k odstranění vad jeho podání ve smyslu § 74 daňového řádu. Žalovaný tudíž nepochybil, pokud na reakci žalobce nahlížel jako na setrvání žalobce na

jeho původním daňovým tvrzení. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.10.2005, č.j. 7 Afs 71/2005-74, č. 819/2006 Sb., není případný, neboť tento rozsudek se zabýval situací, kdy z obsahu úkonu nebylo možno učinit jednoznačný závěr o tom, co jím účastník řízení vyjádřil, s tím, že podle Nejvyššího správního soudu posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlel“ nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající. K tomu v nyní posuzované věci nedošlo; z argumentace žalobce je ostatně zřejmé, že spíše nesouhlasí s následným postupem žalovaného, než že by měl za to, že jeho podání skutečně obsahovalo vady či nejasnosti jeho projevu vůle, které by bylo třeba odstranit.

39. Podle zdejšího soudu měl žalovaný oprávnění, resp. s ohledem na jeho zjištění z předcházejících zdaňovacích období ohledně emise dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“ povinnost původní daňové tvrzení žalobce prověřit postupem k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu za splnění podmínky dle § 142 odst. 2 písm. a) daňového řádu.
40. Z daňového řádu za dané situace nelze dovozovat ani legitimní očekávání žalobce na zahájení daňové kontroly. Tento argument žalobce je s ohledem na skutečnost, že je volba vhodných procesních nástrojů k prověření tvrzení daňového subjektu za dodržení zákonem stanovených podmínek věcí správce daně, nepřipadný, a to bez ohledu na jakoukoli metodiku Generálního finančního ředitelství; s ohledem na zákonný postup žalovaného nebylo proto ani třeba, aby zdejší soud uvedenou metodikou dokazoval.
41. Pokud jde o žalobcem u jednání obecně zmiňovanou nečinnost žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností, tak otázka případné nečinnosti žalovaného s nyní posuzovanou věcí nesouvisí, neboť ji pod žalobcem vymezený zásah posuzovaný zdejším soudem nelze podřadit.
42. Zdejší soud tedy konstatuje, že předmětný postup k odstranění pochybností nemůže představovat nezákonný zásah do práv žalobce, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

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

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Brno 2. prosince 2021

David Raus v.r.
předseda senátu