



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **Berounská servisní a.s.**, IČO: 28471008
sídlem Politických vězňů 156, Beroun
zastoupená daňovou poradkyní GT Tax a.s., IČO: 26420473
sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4 - Nusle

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábreží Kapitána Jaroše 7, Praha

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

- I. Zásah žalovaného spočívající v zahájení daňové kontroly žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 je nezákonný.
- II. Žalovanému se počínaje právní mocí tohoto rozsudku zakazuje pokračovat v daňové kontrole žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 14 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žaloba a vyjádření žalovaného

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.“) domáhá určení nezákonnosti zahájení daňové kontroly žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 dne 21. 9. 2018 a vydání zákazu pokračovat v tomto nezákonném zásahu. Důvodem je skutečnost, že podle žalobkyně uplynula lhůta pro stanovení daně dne 2. 7. 2018.
2. Žalobkyně v žalobě popsala, že na den 14. 6. 2018 bylo dohodnuto zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 až 2016, které se však neuskutečnilo z důvodu nemoci zmocněnce žalobkyně. Dne 18. 6. 2018 vydal žalovaný výzvu k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 (a rovněž za roky 2015 a 2016, avšak tato zdaňovací období nejsou předmětem žaloby), v níž uvedl, že právní předchůdkyně žalobkyně, společnost TIPSPORT a.s., IČO: 18600824 (dále jen „společnost TIPSPORT“), neprokázala souvislost úrokových nákladů plynoucích z dluhopisů emitovaných v roce 2012 se svou činností; z toho dovodil, že ani žalobkyně, vzniklá v důsledku restrukturalizace, nemůže pokládat tyto náklady za daňově uznatelné ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně se k výzvě vyjádřila podáním ze dne 30. 7. 2018 tak, že má za to, že v řádném daňovém přiznání vykazala daňovou povinnost ve správné výši, a proto dodatečné daňové přiznání podat nehodlá. Žalobkyně také napadla výzvy k podání dodatečných daňových přiznání, resp. nezákonné zahájení a vedení doměřovacích řízení žalobou, kterou Krajský soud v Praze usnesením ze dne 28. 4. 2020, č. j. 43 Af 26/2018-93, odmítl pro předčasnost, neboť uplatněné žalobní body vyhodnotil jako plně přezkoumatelné buď v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení (doměření) daně, nebo v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a vedení daňové kontroly. Dne 21. 9. 2018 žalovaný zahájil daňovou kontrolu, přičemž žalobkyně již v průběhu tohoto jednání namítla uplynutí prekluzivní lhůty k stanovení daně. V souladu s právním názorem krajského soudu podává žalobkyně tuto žalobu.
3. Žalobkyně namítá, že k zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 18. 6. 2018 doručená žalobkyni dne 25. 6. 2018 není úkonem, který by byl způsobilý prodloužit lhůtu pro stanovení daně o 1 rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. (dále jen „daňový řád“). Je tomu tak jednak proto, že jde o účelový a formální úkon, jednak proto, že nenaplnuje jednu z kumulativních podmínek stanovenou § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, již je požadavek, aby vedla k doměření daně.
4. Ohledně účelovosti výzvy žalobkyně namítá, že podle ustálené judikatury [např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21] se prekluzivní lhůta neprodlouží, jestliže příslušnou výzvu vydal správce daně výlučně za účelem zachování lhůty pro doměření daně. Že měla výzva ze dne 18. 6. 2018 jen tento účel, dovozuje žalobkyně z toho, že ještě ve čtvrtek 14. 6. 2018 měl žalovaný v úmyslu zahájit daňovou kontrolu, a když se to nezdařilo, již v pondělí 18. 6. 2018 vydal tuto výzvu. Za toto velmi krátké časové období tedy žalovaný zásadně změnil postup, aniž by

bylo jasné proč (např. jaké nově zjištěné skutečnosti jej vedly k rozhodnutí vydat výzvu namísto původně zamýšleného zahájení daňové kontroly). Výzva neobstojí ani co do důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání. Samotná skutečnost, že jiný daňový subjekt – společnost TIPSPORT – neunesl podle tvrzení žalovaného důkazní břemeno, není důvodným předpokladem pro doměření daně u jiného daňového subjektu – žalobkyně. To platí tím spíše, že ekonomické důvody restrukturalizace je třeba posuzovat ve vztahu ke každé společnosti samostatně. Žalobkyně tak v rozporu s právem na spravedlivý proces neměla vůbec příležitost prokázat správnost tvrzené daňové povinnosti, resp. žalovaný předjímá výsledek dokazování a ve výzvě pouze prezentuje předem připravené závěry. Taková výzva podle žalobkyně nemůže vyvolat zákonem předvídané účinky.

5. Pokud jde o souvislost výzvy s doměření daně, žalobkyně namítá, že z judikatury NSS plyne, že výzva prodlužuje lhůtu pro stanovení daně jen v případech, kdy skutečně vedla k doměření daně (srov. rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26). Výzva ze dne 18. 6. 2018 podle žalobkyně tento účinek mít nemohla, neboť nevedla k doměření daně. Jelikož po jejím vydání žalovaný zahájil daňovou kontrolu, může k případnému doměření daně dojít výlučně na základě výsledků této daňové kontroly, nikoli už na základě dříve vydané výzvy. Žalobkyně proto podala stížnost. Žalovaný argumentoval, že výzva má zákonem předvídané účinky i v tomto případě, protože zákon nevylučuje, aby po jejím vydání správce daně provedl další navazující úkony, které následně k doměření daně vedou, jestliže je zachována myšlenková kontinuita postupu zahájeného výzvou a zakončeného doměření daně. Jeho závěr však vyvrátil NSS rozsudkem ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020-32, v němž zdůraznil, že mezi vydáním výzvy a doměření daně musí být blízká věcná i časová souvislost; výslovně přitom vyloučil, že by mohla tato souvislost být zachována, jestliže po vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání došlo k zahájení daňové kontroly.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě podrobně popisuje dosavadní průběh daňové kontroly. K námitce, že je výzva ze dne 18. 6. 2018 jen účelová a formální, žalovaný uvádí, že nezpochybňuje žalobkyni citovanou judikaturu, ale oproti ní má za to, že výzva požadavkům formulovaným v rozsudku NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, plně vyhovuje. Žalovaný nepokládá postup spočívající v neúspěšném pokusu zahájit daňovou kontrolu a následném vydání výzvy za nekonzistentní, protože oba tyto úkony dokládají jeho přesvědčení, že daň bude doměřena. Důvodem pro toto přesvědčení je zejména skutečnost, že je žalobkyně právní nástupkyní společnosti TIPSPORT, na niž přešla v důsledku fúze sloučením práva a povinnosti emitenta dluhopisů, přičemž práva a povinnosti k části těchto dluhopisů přešla poté v důsledku následné přeměny na žalobkyni. Jednou z podmínek pro daňovou uznatelnost úrokových nákladů je, aby souvisely s činností daňového subjektu a odpovídaly ekonomicky racionálnímu chování. Jestliže žalovaný dospěl při daňové kontrole u společnosti TIPSPORT k závěru, že v jejím případě tato podmínka nebyla naplněna, pak je vysoká pravděpodobnost, že jsou tyto závěry relevantní i ve vztahu k žalobkyni a že bude z téhož důvodu doměřena daň i jí. Prezentováním těchto úvah ve výzvě ze dne 18. 6. 2018 ovšem žalovaný nepředjímal výsledek dokazování, jak to vnímá žalobkyně, pouze plnil povinnost výzvu řádně odůvodnit (§ 145 odst. 2 daňového řádu), aby se žalobkyně mohla k jeho úvahám vyjádřit. Žalobkynino právo na spravedlivý proces porušeno nebylo.

7. K námitce, že nebyly naplněny podmínky pro prodloužení lhůty pro stanovení daně, žalovaný uvádí, že žalobkyně svou argumentaci zakládá na rozsudku NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020-32. S tímto rozsudkem však žalovaný nesouhlasí a má za to, že jsou zde argumenty, proč by se krajský soud měl od právního názoru vysloveného v uvedeném rozsudku odchýlit. V rozsudcích ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015-49, ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015-28, a ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26, se NSS zabýval případy, kdy k zahájení daňové kontroly došlo po vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, a ve všech těchto případech vyslovil, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání nevedla k doměření daně, a proto nemohla mít účinky prodloužení prekluzivní lhůty. Nebyla zde totiž dána přímá souvislost mezi vydáním výzvy a zahájením daňové kontroly, která posléze k doměření daně vedla (uběhla mezi nimi příliš dlouhá doba, nebo byla výzva k podání dodatečného daňového přiznání nekonkrétní). V posledně uvedeném rozsudku pak NSS výslovně uvedl, že správce daně v určitých případech po vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (v závislosti na reakci daňového subjektu) musí zahájit daňovou kontrolu. Dosavadní judikatura tak zahájení daňové kontroly po vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nejenže neproblematizovala, ale dokonce jej v určitých případech předpokládala, a to při současném zachování účinků výzvy ve vztahu k prodloužení prekluzivní lhůty. Dvojice rozsudků NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 a č. j. 1 Afs 66/2020-32, na které odkazuje žalobkyně, představuje z pohledu žalovaného určitý zlom. NSS v nich učinil závěr, že výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu má účinky na prodloužení prekluzivní lhůty pouze v případě, že je daň vyměřena v bezprostřední návaznosti na ni (tj. je-li daň doměřena v návaznosti na výzvu nebo na postup k odstranění pochybností vyjádřených ve výzvě), přičemž zahájení daňové kontroly tuto bezprostřední návaznost vždy bezvýjimečně naruší. Daňovou kontrolu tedy může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně. Představuje totiž větší zásah do práv daňového subjektu a vyšší míru nejistoty. Dosavadní judikaturu pak NSS v tomto rozsudku (podle žalovaného nepřiléhavě) interpretoval tak, že i ona obsahuje závěr, že daňová kontrola zahájená po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání nemá natolik bezprostřední vztah k výzvě, že je účinek výzvy na prodloužení prekluzivní lhůty vyloučen. Žalovaný poukazuje na to, že ač jde o dva rozsudky, nelze je ještě pokládat za konstantní judikaturu, nýbrž jde o ojedinělý názor prvního senátu NSS.
8. Žalovaný dále upozorňuje, že rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, dovodil, že jestliže správce daně důvodně předpokládá (přičemž tento důvodný předpoklad může být i relativně abstraktní – srov. rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23), že bude daň doměřena, pak je povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Takový postup totiž v souladu se zásadou procesní ekonomie vede k doměření daně nejrychleji a nejehospodárněji (daňový subjekt má možnost dodatečné daňové tvrzení podat a daň odvést, aniž by mu vznikla povinnost platit penále). Zahájit daňovou kontrolu bez této výzvy může správce daně jen ve výjimečných případech, kdy hrozí, že by výzvou byl cíl správy daní zmařen. Jestliže byla daňová kontrola zahájena bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, ač byly splněny podmínky pro její vydání, představuje nezákonný zásah (rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2019-29, body 14-16). Pokud správce daně výzvu vydá, může na to daňový subjekt reagovat podáním dodatečného daňového přiznání. Dále může nastat situace, kdy daňový subjekt na výzvu nijak nereaguje; pak může správce daně doměřit daň podle pomůcek, nebo ji stanovit dokazováním, které může

proběhnout i mimo daňovou kontrolu (rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 294/2018-33). Konečně může daňový subjekt reagovat kvalifikovaným nesouhlasem. V tom případě daň podle pomůcek doměřit nelze (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36) a je třeba zahájit postup k odstranění pochybností (§ 85 a násl. daňového řádu) nebo daňovou kontrolu (§ 89 a násl. daňového řádu), přičemž volba toho či onoho postupu závisí na tom, jaký z nich je s ohledem na individuální okolnosti dané věci přiměřený (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147). Pokud se postup k odstranění pochybností vymkne svému zákonnému rámci, je správce daně povinen jej ukončit a přejít do daňové kontroly (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61). Jak vyplývá ze žalovaným předestřené exkursu, rozsudky NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 a č. j. 1 Afs 66/2020-32, dostávají správce daně do neřešitelné situace. Dosavadní judikatura správci daně na jedné straně ukládá ve většině případů vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, a to i na sklonku lhůty pro stanovení daně, a současně – v případě, že daňový subjekt na výzvu reaguje kvalifikovaným nesouhlasem a věc je do té míry složitá, že postup k odstranění pochybností nepřipadá do úvahy – rovněž povinnost zahájit daňovou kontrolu, z dvou posledně citovaných rozsudků však na druhé straně vyplývá, že si tímto postupem (který nezávisí jen na vůli správce daně, nýbrž také na aktivitě daňového subjektu) přivodí stav prekluze. Žalovaný v této souvislosti uvedl vlastní alternativní výklad podmínky podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tj. že výzva vedla k doměření daně. Tuto podmínku chápe ve smyslu vazby mezi doměrkem a předpokladem doměření daně uvedeným ve výzvě. Taková vazba musí být zřejmá, ale nemusí být bezprostřední, neboť to zákon ani nestanoví. Bude-li daň doměřena z důvodů, pro které správce daně výzvu vydal, bude dle žalovaného vazba mezi výzvou a doměřením daně zachována, neboť k doměření daně vedl stejný předpoklad, pro který byla výzva vydána a který i přes provedený postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu zůstal důvodem doměření daně. V rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly se tento předpoklad pouze potvrdil. Naopak nepotvrdil-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 přerušení lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu).

9. Žalovaný uzavřel, že jelikož důvodně předpokládal doměření daně (na základě skutečností zjištěných při daňové kontrole společnosti TIPSPORT), byl povinen vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání dle § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu. Nemohl přistoupit rovnou k zahájení daňové kontroly. Výzva splňovala podmínky plynoucí z § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Daň nebylo možné stanovit podle pomůcek, neboť žalobkyně na výzvu reagovala kvalifikovaným nesouhlasem a daň nebylo možné stanovit ani bez dokazování. S ohledem na složitost věci nepřicházel v úvahu ani postup k odstranění pochybností. V návaznosti na reakci žalobkyně na výzvu byl žalovaný povinen zahájit rovnou daňovou kontrolu, která tak byla zahájena v přímé souvislosti s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a reakcí na ni. Závěr, zda výzva povede

k doměření daně a bude splněna i druhá podmínka prodloužení lhůty pro stanovení daně, zatím nelze učinit. Lhůta se v souvislosti s výzvou prodloužila toliko podmíněně, což ale § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá. Potvrdí-li se v daňové kontrole předpoklad žalovaného o doměření daně, pro který výzvu vydal, a bude-li daň doměřena, výzva k doměření daně povede.

10. Žalobkyně v replice k podání žalovaného vyjádřila nesouhlas s alternativním výkladem žalovaného, který byl popřen aktuální judikaturou NSS (rozsudky NSS ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70, ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29). NSS odmítl možnost podmíněného prodloužení lhůty ke stanovení daně vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a konstatoval, že je-li třeba k prokázání správcem daně vysloveného podezření zahájit daňovou kontrolu, je třeba tak učinit v původní lhůtě pro stanovení daně. Žalobkyně rovněž zopakovala, že i přes formálně řádné odůvodnění byla výzva k podání dodatečného daňového přiznání v daném případě vydána účelově, neboť neměla reálný podklad. Nenastala situace plynoucí z § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. povinnost vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání, a to z důvodů uvedených již v žalobě. Za zásadní přitom považuje skutečnost, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání neměla v době jejího vydání oporu ve spisovém materiálu. Obsah daňového spisu tak dokládá, že v době vydání výzvy žalovaný neměl žádné poznatky z tehdy probíhající daňové kontroly u společnosti TIPSPORT, předpoklad doměření daně u žalobkyně nezkoumal ani neměl nález týkající se této společnosti, který by mohl využít. Tato tvrzení jsou nepravdivá a účelová. Žalovaný tak ve vyjádření tvrdí skutečnosti, které nemají oporu ve spise ani jinde.
11. Žalovaný v duplice zpochybnil závěry vyslovené v rozsudku NSS ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70. Uvedl, že daňová kontrola může být zahájena i ve lhůtě, která se dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužila o jeden rok v důsledku podání dodatečného daňového přiznání, přičemž zahájení daňové kontroly způsobí přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Prodloužení lhůty pro stanovení daně v důsledku výzvy k podání dodatečného daňového přiznání se od shora uvedeného případu liší vedle toho, že iniciativa byla na straně správce daně, pouze podmínkou, že výzva vedla k doměření daně. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání způsobuje toliko podmíněně prodloužení lhůty, neboť v době vydání výzvy nelze s jistotou vědět, jak doměřovací řízení dopadne. Lhůta prodloužená o jeden rok má sloužit i v tomto případě nejen ke stanovení daně, ale i k jejímu prověření a případnému zahájení daňové kontroly. Čas mezi vydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu a zahájením daňové kontroly může v extrémních případech činit i několik měsíců. Může-li správce daně zahájit daňovou kontrolu i na sklonku lhůty ke stanovení daně (není-li důvod domnívat se, že dojde k doměření daně), musí mít v tom samém okamžiku reálnou možnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání (má-li důvodný předpoklad k doměření daně) s vědomím, že postaví-li se daňový subjekt k výzvě odmítavě, bude zde dostatečný prostor k zahájení daňové kontroly. Žalovaný má za to, že se NSS ve shora uvedeném rozsudku nevypořádal s uvedenými argumenty a jeho závěr není správný, a proto dává soudu na zvážení, aby se od rozsudků sp. zn. 1 Afs 441/2019, sp. zn. 1 Afs 66/2020 a sp. zn. 2 Afs 388/2019 odchýlil. Dále žalovaný doplnil k otázce účelovosti výzvy, že daňová kontrola žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 byla provedena v neomezeném rozsahu, přičemž ve zprávě o ní nebylo konstatováno explicitně, že by daňové souvislosti emise předmětných dluhopisů byly v pořádku. Správce daně ostatně ani nedisponoval informacemi, kterými disponuje žalovaný. V projednávané

věci byla výzva řádně odůvodněna a nejde o formální úkon. Žalovaný rovněž nezměnil záměr podrobit žalobkyni daňové kontrole, pouze zvolil jediný správný procesní postup, neboť byl před jejím zahájením povinen ji vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Namítá-li žalobkyně, že výzva neměla oporu ve spisovém materiálu, nelze z toho dovodit, že by byla učiněna jen formálně. Podstatný je totiž její obsah, do něž žalovaný zahrnul skutečnosti zjištěné při daňové kontrole společnosti TIPSPORT. Již v době vydání výzvy měl žalovaný ucelenou představu o daňových aspektech přeměny společností. Absence spisového materiálu neznamená, že odůvodnění a okolnosti vydané výzvy jsou irelevantní.

Rozhodné skutečnosti plynoucí ze správního spisu

12. V úředním záznamu žalovaného ze dne 18. 6. 2018 se uvádí, že „na den 14. 6. 2018 bylo domluveno u daňového subjektu zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016. Dne 14. 6. 2018 se do sídla správce daně dostavila Mgr. J. P., která správci daně sdělila, že daňovou kontrolu nelze téhož dne, tj. 14. 6. 2018 zahájit. Důvodem má být náhlá zdravotní indispozice Ing. T. K., jehož účast na zahájení daňové kontroly si výslovně, dle Mgr. J. P., vyžádal daňový subjekt, a který má u sebe veškeré plné moci udělené daňovým subjektem ve věci zastupování daňového subjektu v rámci daňové kontroly.“ Vzhledem k tomu, že Mgr. P. nedoložila plnou moc k zastupování daňového subjektu, kontaktoval správce daně i člena představenstva žalobkyně Ing. P. Z., který však k věci neměl žádné informace. Dne 18. 6. 2018 obdržel správce daně zprávu od Mgr. P. s informací, že Ing. K. je v pracovní neschopnosti.
13. Výzvou ze dne 18. 6. 2018, č. j. 102084/18/4200-12776-108960 (dále jen „výzva“), žalovaný vyzval žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 (z těchto důvodů ji vyzval dalšími dvěma výzvami k podání dodatečných daňových přiznání i za zdaňovací období let 2015 a 2016), a to v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení výzev. V odůvodnění výzvy se uvádí, že žalobkyně v rámci rozdělení společnosti TIPSPORT nabyla práva a povinnosti spojené s dluhopisy o celkovém objemu 1 320 906 940 ks s identifikačním označením ISIN CZ0003502023 (rozhodný den rozdělení je 1. 2. 2013, zápis rozdělení do obchodního rejstříku byl proveden dne 12. 8. 2013). Žalovaný v rámci daňové kontroly u společnosti TIPSPORT za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013 prověřoval mj. daňovou uznatelnost nákladových úroků plynoucích z těchto dluhopisů, zabýval se důvody vedoucími k jejich emisi a dále tím, jak tyto důvody souvisí s činností společnosti TIPSPORT. Společnost TIPSPORT v průběhu daňové kontroly uvedla, že důvodem pro emisi dluhopisů byla úhrada závazku společnosti TIPSPORT HOLDING a. s., IČO: 241635461, vzniklého v rámci restrukturalizace. Cílem této restrukturalizace bylo majetkové a ekonomické oddělení společnosti TIPSPORT a žalobkyně. Dále je uvedeno, že žalovaný nabyt na základě doposud předložených důkazních prostředků důvodné pochybnosti ohledně daňové uznatelnosti nákladových úroků plynoucích z emitovaných dluhopisů. „Společnost TIPSPORT a. s. totiž doposud předloženými důkazními prostředky neprokázala, že uskutečněná restrukturalizace, v souvislosti s níž došlo k výše uvedené emisi dluhopisů, měla pro společnost TIPSPORT a. s. racionální ekonomický důvod. Společnost TIPSPORT a. s. tak v dosavadním průběhu daňového řízení neprokázala souvislost vynaložených nákladů plynoucích z emitovaných dluhopisů s činností společnosti TIPSPORT a. s., a tedy splnění podmínky nutné pro daňovou uznatelnost nákladů...“ Jelikož podstatnou součástí restrukturalizace byla také žalobkyně a zároveň společnost TIPSPORT v rámci

prováděné daňové kontroly neprokázala souvislost této restrukturalizace s činností společnosti TIPSPORT, z logiky věci správce daně usuzoval, že restrukturalizace nemá souvislost ani s činností žalobkyně, která byla obdobná s činností společnosti TIPSPORT a.s. (tj. provozování loterií a jiných podobných her). Vzhledem k tomu, že dluhopisy byly emitovány v roce 2012 s datem splatnosti v roce 2032 a zároveň v účetních výkazech žalobkyně, konkrétně ve výkazu zisku a ztráty v položce „Nákladové úroky“, žalobkyně vykazovala vysoké částky (za rok 2014 částku 672 332 000 Kč, za rok 2015 částku 733 809 000 Kč a za rok 2016 částku 767 892 000 Kč), žalovaný se domníval, že v těchto částkách jsou zahrnuty také nákladové úroky plynoucí z emitovaných dluhopisů. Jelikož z daňových přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období není zřejmé, zda zahrnula tyto nákladové úroky jako daňově neuznatelný náklad, existuje zde předpoklad, že tyto nákladové úroky uplatnila jako daňově uznatelný náklad. Na základě výše uvedených skutečností lze podle žalovaného důvodně předpokládat, že daň bude doměřena.

14. Žalobkyně následně požádala podáním ze dne 25. 6. 2018 o prodloužení lhůty stanovené ve výzvě o 60 dnů. Současně žalobkyně sdělila, že výzvu považuje za nezákonnou a jejímu odůvodnění nerozumí, jelikož uváděné důvody se týkají jiného daňového subjektu a odporují závěrům daňové kontroly žalobkyně za zdaňovací období roku 2013, která se zaměřovala též na otázku daňové uznatelnosti nákladových úroků z emitovaných dluhopisů a žádné skutečnosti vedoucí k doměření daně nezjistila. Lhůta byla ve všech případech žalovaným prodloužena do 31. 7. 2018.
15. Dne 25. 7. 2018 zástupci žalobkyně nahlíželi do spisu a obdrželi informaci, že žalovaný vyhledávací část spisu ke zdaňovacím obdobím 2014, 2015 a 2016 nevede. Zástupce žalobkyně konstatoval, že mu nebyly předloženy k nahlédnutí a součástí spisu nejsou žádné podklady odůvodňující vydání předmětných výzev.
16. Podáním ze dne 30. 7. 2018 žalobkyně sdělila žalovanému, že jí nejsou známy žádné důvody pro podání dodatečného daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a trvá na tom, že daňová povinnost vykázaná v řádném daňovém přiznání byla správná. Uváděné důvody nezákonnosti výzvy se zčásti obsahově shodují s uplatněnými žalobními námitkami.
17. Dne 21. 9. 2018 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola zaměřená mj. na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016 v rozsahu odpovídajícím uplatnění odpočtu hodnoty bezúplatných plnění dle § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů a daňových dopadů emise dluhopisů s identifikačním označením ISIN CZ0003502031 a ISIN CZ0003502023 ze dne 20. 8. 2012, které žalobkyně nabyla v prvním případě v rámci fúze sloučením se zanikající společností Tipsport.net Holding a. s., IČO 24171620, a v druhém případě v rámci rozdělení společnosti TIPSPORT.
18. V rámci daňové kontroly žalobkyně namítla podáním ze dne 25. 9. 2018 prekluzi uplynutím lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, a to z obdobných důvodů jako v podané žalobě. O vyřízení stížnosti byla žalobkyně vyrozuměna přípisem ze dne 21. 11. 2018, dle něhož žalovaný shledal stížnost nedůvodnou. Uvedl mj., že pokus o zahájení daňové kontroly dne 18. 6. 2018 i vydání výzvy dokládají předpoklad, že daň bude s vysokou pravděpodobností doměřena. Výzva obsahovala řádné odůvodnění s vyčíslením nákladů, u kterých žalovaný předpokládal jejich daňovou neuznatelnost včetně důvodů, které vedly k tomuto předpokladu. Jelikož žalobkyně sdělila

kvalifikovaný nesouhlas s výzvou, přistoupil žalovaný v souladu s rozsudkem NSS č. j. 9 Afs 66/2015-36 k zahájení daňové kontroly. Vydáním výzvy došlo k prodloužení lhůty k vyměření daně, a proto nenastala prekluze.

19. Žalobkyně dne 4. 1. 2019 podala žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství jako nadřízený orgán ji však shledalo nedůvodnou, o čemž vyrozumělo žalobkyni přípisem ze dne 27. 3. 2019. Uvedlo, že skutečnosti uvedené ve výzvě založily důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Výzva byla vydána v souladu se zákonem a nejde o výzvu formální a účelovou. Na tom nemůže změnit nic ani skutečnost, že před jejím vydáním došlo k neúspěšnému pokusu o zahájení daňové kontroly. Ztotožnil se i se závěrem žalovaného, že nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zásadní je myšlenková kontinuita postupu zahájeného výzvou vedoucí přes daňovou kontrolu až k vyměření daně. Zákonný požadavek, aby výzva vedla k doměření daně, vyjadřuje souvislost mezi výzvou a doměřením daně, která zůstává zachována, byť mezi ně byla vložena daňová kontrola. V dané věci byla výzva způsobilá k prodloužení lhůty pro stanovení daně, a daňová kontrola tak nebyla zahájena až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Odvolací finanční ředitelství však připustilo, že jde o předběžný předpoklad učiněný na základě spisového materiálu, který bude postaven najisto až po ukončení daňové kontroly.
20. Zbývá dodat, že ze správního spisu neplyne, že by daňová kontrola byla (alespoň v části týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014) do dne rozhodnutí soudu ukončena; nic takového nesdělil ani žalovaný.

Posouzení žaloby soudem

21. 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.
22. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.
23. 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.
24. Zásah žalovaného, který je předmětem žaloby, má povahu trvajících 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.
25. 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, č. 3686/2018 Sb. NSS, bod 50). Žalobkyně tedy s ohledem na vývoj judikatury správních soudů ani nemusela využít těchto prostředků před podáním zásahové žaloby.
26. 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 dokazování, neboť veškeré skutečnosti relevantní pro posouzení věci zjistil z obsahu předloženého správního spisu. Žalobkyní navrhované důkazy tvoří součást správního spisu nebo jsou soudu známy z vlastní úřední činnosti (usnesení soudu ze dne 28. 4. 2020, č. j. 43 Af 26/2018-93, a žaloba v téže věci), jejich provedení by tedy bylo nadbytečné. Listiny předložené žalovaným při podání dupliky soud neprovedl, neboť skutečnosti, které zachycují, nejsou pro posouzení věci relevantní; ostatně žalovaný formálně dokazování těmito listinami ani nenavrhoval.

27. Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
28. Soud připomíná, že podle rozsudku NSS 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 zasazeno (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brozit 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.
29. 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 práva, jež mohou být porušena daňovou kontrolou na „daňová“ (zejména právo na správné stanovení daně) a „nedaňová“ (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 že 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 při 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 při kontrole – udržela v zákonných mezích a zabránila, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. Předmětem je daňová kontrola takříkajíc *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.

30. Zahájením a prováděním daňové kontroly tak může být žalobkyně zkrácena na svých „nedaňových“ právech, přičemž tento zásah, jenž není rozhodnutím, je přímo zaměřen proti ní, neboť daňová kontrola probíhá přímo vůči ní jako daňovému subjektu. Podmínky pod body 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 namísto posuzovat, zda je tento zásah i nezákonný.
31. 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).

Souvislost výzvy s doměřením daně

32. Soud se nejprve zabýval námitkou, která se týká tvrzené absence souvislosti mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a doměřením daně dle podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. V této souvislosti soud odkazuje na rozsudky ze dne 19. 10. 2021, č. j. 54 Af 7/2021-50, a ze dne 10. 9. 2020, č. j. 43 Af 18/2019-48, v nichž se již spornou otázkou za obdobných skutkových okolností zabýval, a to i s přihlédnutím k prakticky totožné argumentaci žalovaného. Od závěrů vyslovených v uvedených rozsudcích se soud nehodlá odchýlit.
33. Mezi účastníky řízení je nesporné, že v projednávané věci byla u žalobkyně dne 21. 9. 2018 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 (a dále též roků 2015 a 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 2014 uplynula podle § 136 odst. 1 a 2 ve spojení s § 33 daňového řádu dne 1. 7. 2015. Tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu tedy uplynula dne 2. 7. 2018.
34. Jádrem 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 doměřením daně“). Pokud by tak totiž žalovaný postupovat mohl, tvrzený zásah by nezákonný nebyl; v opačném případě by žaloba důvodná byla.
35. 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.

36. 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.
37. 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.
38. 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.
39. Jak ale přílehavě 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 daň 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.
40. 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 doměřením 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.**

41. 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. Skutečnost, že žalovaný začal činit procesní kroky směřující k možnému doměření daně až na samém sklonku lhůty k stanovení daně, kdy již nezbyval dostatečně flexibilní časový prostor k zahájení daňové kontroly, je nutné připsat k tíži správce daně. Problematika lhůty pro stanovení daně nutí správce daně přemýšlet o svých krocích a nenechávat výzvy ani zahajování daňových kontrol až na konec lhůty (v této souvislosti lze odkázat na opakovaně zmiňované rozsudky NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 a č. j. 1 Afs 66/2020-32).
42. Byť s tím žalovaný nesouhlasí, příčinná souvislost 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., Ondrýšek, 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.

43. 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).
44. 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.

Účelovost výzvy

45. Druhou argumentační linii uplatněnou v žalobě představuje námitka, podle níž byla výzva k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 učiněna účelově a formálně, a tudíž dle žalobkyně nebyla způsobilá vyvolat účinek prodloužení lhůty ke stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. S tímto názorem se však soud neztotožňuje.
46. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, dospěl k závěru, že ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Konstatoval, že „*v materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak – tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů – je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco*

takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“ Na požadavku, aby správce daně ve výzvě sdělil, na základě jakých skutkových okolností pochybuje o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, NSS setrval i v následné judikatuře, a to i ve vztahu k výzvě dle § 89 daňového řádu (viz např. rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012-37, ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58, či ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 97/2017-38).

47. Žalovaný založil pochybnosti o správnosti žalobkyní tvrzené a přiznané daňové povinnosti na skutečnostech, které vyplynuly z daňové kontroly společnosti TIPSPORT (nutno znovu zdůraznit, že šlo ve vztahu k předmětným dluhopisům o právní předchůdkyni žalobkyně) u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013. Ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání žalovaný vyložil základní zjištění, k nimž v průběhu daňové kontroly společnosti TIPSPORT dospěl, a rovněž popsal, z jakých důvodů má za to, že tyto skutečnosti zpochybňují rovněž daňová tvrzení žalobkyně. Velmi zjednodušeně řečeno jde o to, že žalobkyně vstoupila do práv a povinností emitenta části dluhopisů vydaných původně společností TIPSPORT HOLDING a. s., přičemž u druhé části těchto dluhopisů přešla práva a povinnosti plynoucí z emise dluhopisů na společnost TIPSPORT. Dle názoru žalovaného nasvědčovaly skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly společnosti TIPSPORT tomu, že úrokové náklady související s předmětnými dluhopisy nejsou daňově uznatelné dle § 24 zákona o daních z příjmů, neboť provedená restrukturalizace, v důsledku níž nabyla společnost TIPSPORT práva a povinnosti k dluhopisům, postrádala racionální ekonomický důvod a neměla souvislost s činností společnosti TIPSPORT. Jelikož žalobkyně rovněž vynaložila úrokové náklady týkající se dluhopisů téže emise, které měly podobný osud, vyvstaly pochybnosti i ohledně uznatelnosti úrokových nákladů uplatněných žalobkyní.
48. Lze konstatovat, že žalovaný jednoznačně, srozumitelně a alespoň v základních obrysech vyjádřil ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání objektivní důvody zakládající (dle jeho názoru) pochybnosti o správnosti přiznané daňové povinnosti. Zákonost výzvy přitom nemůže zpochybnit skutečnost, že v době vydání výzvy ještě nebyla ukončena daňová kontrola společnosti TIPSPORT a tento subjekt ani nebyl seznámen s kontrolními zjištěními. Pokud žalovaný neměl při vydání výzvy sepsané v koncentrované podobě všechny skutečnosti odůvodňující její vydání a obsahující detailní analýzu a komentář, neznamená to, že mu skutečnosti uvedené v odůvodnění výzvy nebyly či nemohly být známy. Žalovaný se s nimi seznamoval průběžně během vlastní úřední činnosti při daňové kontrole společnosti TIPSPORT a nic mu nebránilo upřít na jejich základě pohled i na

žalobkyni a zahájit vůči ní kontrolní činnost. Jistě by bylo vhodné, aby žalovaný zachytil skutečnosti odůvodňující vydání výzvy adresované žalobkyni v nějaké podobě ve vyhledávací části spisu již před vydáním výzvy, a to alespoň v základních rysech, nicméně skutečnost, že tak neučinil, sama o sobě nečiní výzvu nezákonnou, pokud žalovaný dostatečně konkrétně vyjevil žalobkyni důvody vydání výzvy v jejím odůvodnění. Žalobkyně tím nebyla nikterak krácena na svých právech.

49. Namítá-li žalobkyně v této souvislosti rovněž, že na ni žalovaný nezákonně přenesl důkazní břemeno, jež mělo tížit společnost TIPSPORT, a že v době vydání výzvy nemohl žalovaný vědět, zda společnost TIPSPORT své důkazní břemeno unese, jde zjevně o nepochopení účelu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Je třeba odlišovat předmět obou daňových řízení týkajících se žalobkyně a společnosti TIPSPORT, byť se jednalo o osoby do značné míry propojené. V každém z těchto řízení jsou předmětem pouze daňové povinnosti zmíněných daňových subjektů, které, jak správně uvedl žalobce, jsou nepřenosné. Každý daňový subjekt nese důkazní břemeno týkající se jeho vlastních tvrzení uváděných v daňovém řízení, přičemž jeho neunesení jde pouze k tíži daného daňového subjektu. Uvedené však nebrání tomu, aby správce daně použil skutečnosti zjištěné v daňovém řízení se společností TIPSPORT i v rámci daňového řízení se žalobkyní, a to tím spíše, že se obě tato řízení týkají úrokových nákladů spojených s dluhopisy pocházejícími z téže emise. V žádném případě nedochází k přenesení důkazního břemene, neboť žalobkyni tíží důkazní břemeno jen ve vztahu k tvrzením, která se týkají její vlastní daňové povinnosti. Současně má žalobkyně plnou možnost a právo navrhnout k prokázání vlastních tvrzení důkazy, jimiž mohou být pochybnosti žalovaného o správnosti tvrzení uvedených žalobkyní v daňovém přiznání vyvráceny. V krajním případě tak oběma společnostem může být stanovena daňová povinnost i na základě odlišně zjištěného skutkového stavu, a to např. v důsledku rozdílné důkazní aktivity žalobkyně a společnosti TIPSPORT. Důkazní břemeno tedy žalobkyně nese pouze ve vztahu k vlastním daňovým povinnostem, přičemž z odůvodnění žalovaného nevyplývá, že by jí žalovaný přičítal k tíži neunesení důkazního břemene společnosti TIPSPORT v odlišném daňovém řízení.
50. Žalobkyně dále namítá, že odůvodnění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání je v rozporu s výsledky daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013, v rámci níž byly již předmětné dluhopisy a s nimi spojené úrokové náklady prověřovány, přičemž nebyly shledány nedostatky. Tím bylo žalobkyni založeno legitimní očekávání ve správnost jejího postupu při uplatňování úrokových nákladů, které bylo vydáním výzvy narušeno. Soud v prvé řadě poznamenává, že žalobkyně nedoložila ani netvrdila, že by jí žalovaný poskytl v průběhu předchozí daňové kontroly výslovné ujištění, že uplatnění úrokových nákladů souvisejících s předmětnými dluhopisy jako daňově účinných nákladů je oprávněné. Je obecně známou skutečností, že finanční orgány zpravidla takové „potvrzení“ při ukončení daňové kontroly, při níž nebyly zjištěny závady, neposkytují. I kdyby ale takové ujištění ze zprávy o daňové kontrole alespoň implicitně vyplývalo, nebylo by možné je považovat za závazné a do budoucna již nezměnitelné posouzení uznatelnosti úrokových nákladů. Žalovaný dal v tomto případě jasně a srozumitelně najevo v odůvodnění výzvy, že skutečnosti nově zjištěné v průběhu daňové kontroly společnosti TIPSPORT odůvodňují předpoklad, že může dojít k doměření daně. Prověření zákonnosti a oprávněnosti uplatněných nákladů přitom nemůže bránit pouhá skutečnost, že v daňové kontrole týkající se jiného zdaňovacího období žalovaný neučinil ve vztahu k týmž nákladům žádné konkrétní

zjištění nezákonnosti. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že legitimní očekávání nemůže založit takový postup žalovaného, jímž by byl v rámci předchozí daňové kontroly aprobevován postup žalobkyně, jenž by se následně ukázal jako rozporný s objektivním právem. Již z těchto důvodů nelze absenci kontrolních zjištění týkajících se předchozího zdaňovacího období přičítat takový zásadní význam, jak to činí žalobkyně.

51. Konečně účelovost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nelze bez dalšího vyvozovat ani ze skutečnosti, že žalobce před vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání učinil kroky k „přímému“ zahájení daňové kontroly. Je sice pravdou, že časová souslednost těchto kroků by mohla naznačovat, že žalovaný učinil výzvu ve snaze odvrátit prekluzi daně v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně dne 2. 7. 2018, neboť výzva byla vydána až dne 18. 6. 2018, tj. poté co byl zmařen pokus o zahájení daňové kontroly dne 14. 6. 2018. Nelze však opomenout, že žalovaný již v době vydání výzvy disponoval informacemi získanými v průběhu daňové kontroly společnosti TIPSPORT, které minimálně zpochybňovaly oprávněnost žalobkyní uplatněných úrokových nákladů. Za daných okolností tak bylo jeho povinností v souladu se zásadami proporcionality a procesní ekonomie vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Naopak by tedy bylo možné za nesprávný postup označit zahájení daňové kontroly, aniž by předtím byla učiněna výzva k podání dodatečného daňového přiznání, a to za situace, kdy nebyly zjištěny (ani tvrzeny) skutečnosti, jež by odůvodňovaly obavu, že by vydáním výzvy byl zmařen cíl správy daní. Vydání výzvy proto nelze považovat za (výlučně) účelový postup žalovaného, ale primárně jde o úkon, jímž žalovaný plnil své procesní povinnosti plynoucí z § 145 odst. 2 daňového řádu.
52. Pokud tedy jde o argumentační linii týkající se údajné účelovosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, neshledal soud námitky žalobkyně důvodnými. To však nic nemění na závěru o nezákonnosti zahájení daňové kontroly z důvodu uvedeného výše.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

53. S ohledem na vše výše uvedené je třeba uzavřít, že byly splněny všechny podmínky k tomu, aby zásahová žaloba byla shledána důvodnou. Soud proto v souladu s § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že zásah žalovaného spočívající v zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 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.
54. 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 tři účelné úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky – § 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 9 300 Kč. K této částce byla přičtena částka 900 Kč jako paušální náhrada hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč podle § 13

odst. 4 advokátního tarifu. Součet výše uvedených částek byl dále navýšen o částku 2 142 Kč představující náhradu za daň z přidané hodnoty, neboť zástupkyně žalobkyně je plátkyní daně z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s. *per analogiam*). Konečně náhradu nákladů řízení tvoří i zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 14 342 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 7. prosince 2021

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