



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

- I. Daňová kontrola provedená žalovaným u žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 v rozsahu daňových aspektů souvisejících s emisí dluhopisů v roce 2012, která byla zahájena dne 11. 3. 2021 doručením oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. X ze dne 1. 3. 2021 žalobkyni a ukončena dne 4. 11. 2021 doručením oznámení po ukončení daňové kontroly ze dne 3. 11. 2021 žalobkyni, byla nezákonná.**

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 10.228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její právní zástupkyně JUDr. Evy Hrbáčkové, advokátky.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále v textu jako „žalobce“) se včasnou žalobou podanou dne 10. 5. 2021 domáhá v řízení vedeném podle ustanovení § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), poskytnutí soudní ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřuje v zahájení a provádění daňové kontroly dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 v rozsahu daňových aspektů souvisejících s emisí dluhopisů v roce 2012, která byla podle § 87 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) zahájena dne 11. 3. 2021 doručením oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. X ze dne 1. 3. 2021 žalobci. Žalobce spatřoval nezákonnost zahájení a provádění daňové kontroly v souvislosti s postupem správce daně, který po podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob (ze dne 27. 6. 2017) za zdaňovací období roku 2016, vydal dne 10. 2. 2020 výzvu žalobci k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, kterou odůvodnil tím, že v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013, 2014, 2015 bylo zjištěno, že žalobce do daňově uznatelných nákladů zaúčtoval částky spojené s výplatou úroků tzv. korunových dluhopisů. Správce daně tak důvodně předpokládal, že taktéž učinil žalobce i ve zdaňovacím období roku 2016. Současně byl žalobce v této výzvě poučen o tom, že nepodá-li dodatečné daňové přiznání, může mu být daň vyměřena podle pomůcek podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
2. Na tuto výzvu reagoval žalobce přípisem ze dne 19. 3. 2020 doručeným žalovanému dne 20. 3. 2020, v němž uvedl, že důvody pro podání dodatečného daňového tvrzení nejsou dány. Žalobce tvrdí, že fakticky ani dodatečné daňové přiznání podat nemůže, neboť nejsou splněny podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 daňového řádu, tedy dle žalobce nemá být daň vyšší než poslední známá daň, daň nebyla stanovena v nesprávné výši a stejně tak žalobce nehodlá měnit údaje jím dříve tvrzené, aniž by měla být změněna poslední známá daň. Žalobce tvrdí, že tuto jeho reakci žalovaný neposoudil správně, když ji správce daně v rozporu s jednoznačným obsahem považoval za dodatečné daňové přiznání k uvedené dani a na základě toho pak vydal dne 24. 6. 2020 žalobci výzvu k odstranění pochybností o správnosti a úplnosti dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, jejíž základ dle žalobce nespočíval v pochybnostech správce daně ohledně toho, zda došlo k podání dodatečného daňového přiznání, ale kterou správce daně dle žalovaného „[z]neužil výhradně k tomu, že se jeho zaviněním blížil konec lhůty, ve které bylo možné daň stanovit.“
3. Žalobce tak na rozdíl od žalovaného tvrdí, že „od samého počátku zcela konzistentně tvrdil a stále tvrdí, že nikdy žádné dodatečné daňové tvrzení na výzvu žalovaného nepodal a ani tak nikdy neměl v úmyslu učinit.“ V této souvislosti odkázal i na rozsudky NSS ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005-74, ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, kdy právní úprava obsažená v daňovém řádu přikazuje hodnotit podání daňového subjektu nikoliv formalisticky podle jeho názvu, ale výhradně s ohledem na skutečný obsah podání v souladu se zásadou materiální pravdy. Pokud správci daně vznikly nějaké nejasnosti ve

vztahu k provedené písemné reakci žalobce, měl povinnost žalobce vyzvat, aby vady podání odstranil, nic takového však neučinil. Naproti tomu nemůže správce daně za daňový subjekt domýšlet obsah jeho podání nebo činit závěry z něj nevyplývající. Navíc ve zmíněné výzvě správce daně vyzval žalobce k učinění konkrétního úkonu, v němž zcela konkrétně uvedl další postup, ale uvedl i konkrétní finanční vyčíslení toho, co má žalobce v dodatečném daňovém přiznání uvést, žalobce však žádnou takovou konkrétní opravu výše základu daně formou podání dodatečného daňového přiznání neprovedl a nelze takto zhodnotit zmíněnou reakci žalobce na uvedenou výzvu, jak učinil žalovaný. Žalobce zdůraznil, že na rozdíl od věci posuzované NSS pod sp. zn. 2 Afs 69/205, neuvedl, že výzvě správce daně vyhovuje, tedy v jeho věci nelze dovozovat, že podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016.

4. Dále žalobce namítal, že proti výzvě k odstranění pochybností brojil stížností ze dne 23. 10. 2020, ta však byla shledána nedůvodnou, jak se podává z vyrozumění adresovaného žalobci ze dne 7. 12. 2020. V této souvislosti žalobce namítá, že se žalovaný opřel v odůvodnění o ustanovení

§ 145 odst. 1 daňového řádu, přestože toto ustanovení na danou věc vůbec nedopadá, neboť žalobce podal řádné daňové přiznání, tedy nelze aplikovat § 145 odst. 1 daňového řádu a předpokládat tak, že žalobce tvrdil v řádném daňovém přiznání daň ve výši 0 Kč. O chybném posouzení správce daně svědčí i ta skutečnost, že ve výzvě k odstranění pochybností nebyl žalobce obecně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, nýbrž ke zcela konkrétní úpravě celkové výše základu daně, tedy ke zvýšení základu daně o 6 040 000 Kč. To však žalobce svojí shora již popsanou písemnou reakcí odmítl. Žalobce tak tvrdí, že za daného stavu nemohl mít správce daně žádné pochybnosti o obsahu jeho podání.

5. Navíc, i kdyby správce daně nezákonně posoudil sdělení o nepodání daňového tvrzení, které neobsahuje vůbec žádné změny, což správce daně výslovně uvedl ve výzvě k odstranění pochybností, nemohl by takový úkon vyvolat účinky prodloužení lhůt pro stanovení daně.
6. Žalobce dále tvrdil, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně neexistuje věcná souvislost (odkaz žalobce na rozsudek NSS č.j. 1 Afs 66/2020-32), když prostřednictvím zmíněné výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k této dani byl žalobce jasně vyzván, aby opravil výhradně své daňové výdaje o vyplacené úroky a to o zcela jasně uvedenou částku. Oznámením o zahájení daňové kontroly však žalovaný předmět a rozsah daňové kontroly nepřípustně rozšířil minimálně o finanční náklady, navíc tak, že „[v]e své výzvě uvedl slovní spojení „zejména“. Žalovaný jako správce daně si zcela nepochybně v rámci daňové kontroly vyhradil prostor pro prověření i dalších skutečností, které však výzva k podání dodatečného daňového přiznání a nakonec ani výzva k odstranění pochybností neobsahovala. Navíc žalobce sám žalovanému navrhoval provedení daňové kontroly, tu však správce daně hned nezahájil, ale zvolil postup k prověřování postupu k odstranění pochybností. Žalobce poukázal na rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2020, ve věci sp. zn. 2 Afs 388/2019, podle kterého nelze akceptovat „podmíněné“ prodloužení lhůty vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, na niž bylo daňovým subjektem reagováno negativně s tím, že by se důvodnost prodloužení lhůty ukázala až daňovou kontrolou zahájenou v tomto podmíněném prodloužení. Žalobce připomněl, že od vydání výzvy

k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 10. 2. 2020 existovala pro stanovení daně ještě lhůta čtyř měsíců. Z uvedených důvodů žalobce v žalobě tvrdil, že daňová kontrola byla zahájena a prováděna nezákonným způsobem a lhůta pro stanovení daně a tedy i lhůta pro zahájení daňové kontroly u této daně za zdaňovací období od 2016 žalobce již uplynula, a to dnem 1. 7. 2020, neboť žalobce podal řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 dne 27. 6. 2017.

7. Žalobce je proto toho názoru, že žalovaný zneužil postupu vedoucího k odstranění pochybností ohledně úkonů žalobce, který nikdy žádný úkon k podání dodatečného daňového přiznání ve vztahu ke shora citované výzvě žalovaného neučinil, tedy že žalovaný využil postup vydání výzvy k odstranění pochybností, neboť již nebylo možné zahájit v původní lhůtě daňovou kontrolu, což nelze dle konstantní soudní judikatury NSS přikládat k tíži žalobci. Žalobce pak navrhl, aby soud rozhodl tak, že daňová kontrola z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2016 je nezákonná, a aby soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění této daňové kontroly.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nesouhlasil s tvrzeními žalobce v žalobě, obhajoval zákonnost svého postupu, přičemž zdůraznil, že od 1. 1. 2021 došlo ke změně ustanovení upravujících postup k odstranění pochybností, když především v ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu je doplněna možnost správce daně přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly. Z toho dovozuje, že ustanovení § 148 týkajících se prodloužení lhůty ke stanovení daně nelze vykládat nadále úzce pouze ve vztahu k zahájení daňové kontroly.
9. Ze správního spisu vyplývají a mezi účastníky jsou nesporné následující skutečnosti.
10. Žalovaný vydal dne 10. 2. 2020 výzvu dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, v níž vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 (lhůta ke splnění byla následně prodloužena k žádosti žalobce). V odůvodnění této výzvy žalovaný uvedl, že provedl daňovou kontrolu u žalobce na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014, 2015 a zjistil, že žalobce v uvedeném období záúčtoval do daňově uznatelných nákladů částky spojené s výplatou úroků z tzv. korunových dluhopisů, přičemž správce daně uznal jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů úrok v obvyklé výši související s využitím cizích zdrojů na úhradu dodavatelských faktur, tj. ve výši 2,46%. Vzhledem k tomu, že obdobně postupoval žalobce i v roce 2016, když do daňově uznatelných nákladů záúčtoval úrok ve výši 8 500 000 Kč, který odpovídá 8,5%, vyzval správce daně žalobce, aby podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém zvýší základ daně o částku 6 040 000 Kč, která představuje rozdíl mezi 8,5% úrokem z upsaných dluhopisů sjednaný mezi osobami spojenými vůči daňovému subjektu dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů“) a úrokem ve výši 2,46%, který byl sjednán mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek.
11. Na tuto výzvu správce daně reagoval žalobce podáním ze dne 13. 2. 2020, v němž uvedl, „*V rámci odvolacího řízení proti platebním výměrům vydaným v souvislosti se shora zmíněnou kontrolu daňový subjekt uplatnil jako důkaz na podporu svých tvrzení, že výše úroku odpovídá běžným obvyklým podmínkám, znalecký posudek, který hodlá uplatnit i v případě dalších navazujících období. [...]nezbývá, než aby daňový subjekt správci daně navrhl, aby na*

zdaňovací období roku 2016, 2017 a 2018 byla zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob. [...]daňový subjekt správci daně sděluje, že dle jeho názoru nejsou dány důvody pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2016, 2017 a 2018, neboť odůvodnění výzvy vychází z neúplných a tudíž nesprávných zjištění.“

12. Následně žalovaný vydal dne 24. 6. 2020 žalobci výzvu k odstranění pochybností o správnosti a úplnosti dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, když zmíněnou reakci žalobce na výzvu správce daně posoudil podle obsahu podle § 70 odst. 2 daňového řádu a dospěl k závěru, že se jedná o dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2016, ve kterém nebyly oproti řádnému daňovému přiznání uvedeny žádné změny. Dále poučil žalobce, že může v řízení zahájeném touto výzvou navrhopvat důkazy.
13. S tímto postupem žalovaného žalobce nesouhlasil, jak vyplývá z podnětu žalobce na zjištění a prohlášení nicotnosti (doručeno Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně dne 8. 7. 2020), z reakce na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání (doručeno žalovanému dne 9. 7. 2020) a ze stížnosti žalobce na postup správce daně (doručeno žalovanému dne 23. 10. 2020), když tvrdil, že zmíněná reakce na výzvu správce daně z hlediska jeho obsahu nemohla být považována za dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a že takové dodatečné daňové přiznání ani nehodlá podat (viz podnět k prohlášení nicotnosti).
14. Dnem 1. 3. 2021, kdy bylo žalobci doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, byla tato daňová kontrola zahájena. Jak vyplývá z oznámení o zahájení daňové kontroly, předmětem daňové kontroly je daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 v rozsahu daňových aspektů, souvisejících s emisí dluhopisů v roce 2012 (zejména finanční náklady, nákladové úroky a jejich výplata). Mezi účastníky rovněž není sporu o tom, že uvedená daňová kontrola byla ukončena dne 4. 11. 2021, kdy bylo žalobci doručeno oznámení o ukončení daňové kontroly.
15. Nyní k argumentaci krajského soudu.
16. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň nelze 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.* Tříletá zákonná lhůta pro stanovení této daně počítána dle § 148 daňového řádu uplynula dnem 3. 7. 2020, neboť poslední termín k podání daňového přiznání za rok 2016 připadl na den 3. 7. 2017.

Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu platí, že *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.*

Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

17. Pro hodnocení zákonnosti postupu správce daně v souvislosti se zahájením a prováděním daňové kontroly je podstatná sporná otázka mezi účastníky, která se týká posouzení výše zmíněné reakce žalobce na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání tvrzení ke zmíněné dani, tj. k podání žalobce ze dne 19. 3. 2020. Správce daně toto podání posoudil a vyhodnotil jako dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zmíněné zdaňovací období, ve kterém nebyly oproti řádnému daňovému tvrzení uvedeny žádné změny, tedy že žalobce nevyhověl této výzvě ve stanovené lhůtě a správce daně tak předpokládal, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč (§ 145 odst. 1 daňového řádu). Naproti tomu žalobce tento závěr a způsob posouzení obsahu zmíněného podání žalobce jako reakce na zmíněnou výzvu správce daně považoval za nesprávný, když z obsahu tohoto podání nepochybně vyplývá, že se nejednalo o dodatečné daňové přiznání.
18. Podle ust. § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
19. Podle § 70 odst. 2 daňového řádu podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. Z výše uvedené právní úpravy vyplývá, že daňový řád stanoví pravidla pro kvalifikaci právního jednání, která jsou založena na posouzení jeho skutečného obsahu. Jeho systematické zařazení do části I., a hlavy II. tohoto zákona, obsahující základní zásady správy daní, přitom hovoří ve prospěch výkladu, dle kterého je daňovým řádem pro kvalifikaci právního jednání upřednostňováno kritérium materiální před formálním (srov. např. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., et al., Daňový řád, Komentář. I díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 56 an.) Jak vyplývá z konstantní soudní judikatury: *„[p]osouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlel“ nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající“* (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 70/2005-74 a dále i rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32). Jak vyplývá již z výše uvedené citace obsahu zmíněného podání, tedy z reakce žalobce na uvedenou výzvu podání dodatečného daňového přiznání, žalobce na tuto výzvu reagoval tvrzením, že za zmíněné zdaňovací období je schopen předložit příslušné důkazní prostředky, z nichž bude zřejmé, že úroky zaúčtované do daňově uznatelných nákladů jednoznačně a prokazatelně souvisejí s příjmy (výnosy), které žalobce zahrnul do tzv. zdanitelných výnosů, a tvrdil, že úroky zaúčtované do výdajů (nákladů) jsou takovými náklady, které zákon o daních z příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 uznává jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zároveň uvedl, že na základě této výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nebylo zahájeno žádné daňové řízení, v jehož rámci by mohlo proběhnout dokazování, a že žalobce tyto důkazní návrhy má a navrhl správci daně, aby za uvedené období byla zahájena daňová kontrola. V závěru pak žalobce správci daně výslovně sdělil, že v dané věci nejsou dány důvody pro podání dodatečného daňového přiznání ke zmíněné dani.
20. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalobce, že uvedené podání v reakci na zmíněnou výzvu správce daně ze dne 10. 2. 2020 nemohl správce daně považovat za dodatečné daňové přiznání, protože takový závěr z obsahu tohoto podání nevyplývá. Zároveň se krajský soud ztotožňuje s názorem žalobce o tom, že uvedená výzva k podání dodatečného daňového přiznání nemohla mít vliv na prodloužení zákonné lhůty pro stanovení daně, neboť v daném případě na tuto výzvu reagoval žalobce negativně. V takovém případě sice

správce daně nabídl žalobci splnění daňové povinnosti, což realizoval prostřednictvím výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, ale pokud tato možnost žalobcem využita nebyla, tak pouhým vydáním této výzvy nemohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně, a jestliže žalovaný jako správce daně měl i nadále pochybnosti uvedené ve zmíněné výzvě, tak mohl a měl zahájit včas daňovou kontrolu. Tento závěr je i v souladu s judikaturou NSS, na níž v žalobě poukazoval žalobce *„[v]ýzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu vytváří nezbytný prostor pro toto podání, tedy pro dobrovolné splnění daňové povinnosti daňovým subjektem a tento prostor mu musí být poskytnut. Pokud výslovně odmítne využít této možnosti, a je-li třeba k prokázání správcem daně ve výzvě tvrzeného podezření k provedení údajné kontroly, musí být i ta zahájena včas, tedy v původní lhůtě. Operuje-li stěžovatel názorem, že se neumožněním podmíněného prodloužení lhůty dostává správce daně do neřešitelné situace, je třeba poukázat na to, že tato „neřešitelnost“ plyne zcela z jeho postupu, ponechá-li nezbytné úkony na konec lhůty“* (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70). Navíc prodloužení lhůty pro stanovení daně výzvou k podání dodatečného daňového přiznání může být založeno toliko ke stanovení daně na základě návazného postupu k odstranění pochybností (§ 89 a násl. daňového řádu), nikoliv stanovení daně na základě daňové kontroly, která musí být vždy zahájena v původní lhůtě.

21. Navíc v dané věci nebyl splněn požadavek, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně mohou nastat až v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná a i časová souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájením postupu k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě (k tomu srov. i rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019, bod 18).
22. Dále dal krajský soud za pravdu žalobci, že v dané věci nebyla zachována věcná souvislost mezi obsahem zmíněné výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a předmětem a rozsahem zahájené daňové kontroly, když uvedená výzva se týkala dodatečného daňového přiznání v přesně vymezeném rozsahu, jednalo se o výzvu ke zvýšení základu daně o částku 6 040 000 Kč, která představuje rozdíl mezi 8,5% úrokem z upsaných dluhopisů sjednaný mezi osobami spojenými vůči daňovému subjektu dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů a úrokem ve výši 2,46%, který byl sjednán mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek. Naproti tomu však z oznámení o zahájení daňové kontroly vyplývá, že předmět a rozsah daňové kontroly byl nepřipustně rozšířen minimálně o jakékoliv finanční náklady, když správce daně si použitím slova „zejména“ vyhradil jako předmět kontroly nejen finanční náklady, když nadto „nákladové úroky a jejich výplatu“ uvedl vedle „finančních nákladů“, ale i o další náklady, což nebylo vůbec obsahem zmíněné výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalovaný totiž použil ve vymezení rozsahu daňové kontroly slovní spojení „zejména finanční náklady, nákladové úroky a jejich výplata“, tedy tím vyjádřil, že předmětem kontroly mohou být i jiné finanční náklady než nákladové úroky a jejich výplata a dokonce i jakékoliv jiné skutečnosti v rozsahu daňových aspektů souvisejících s emisí dluhopisů v roce 2012. Daňová kontrola tak v podstatě byla zahájena s určením takového předmětu a rozsahu daňové kontroly, který nebyl v souladu s obsahem zmíněné výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. V dané věci proto ani z uvedeného podpůrného důvodu nemohlo dojít k prodloužení lhůty ani k novému běhu lhůty (§ 148 odst. 1, 2 daňového řádu) pro stanovení daně.

23. Jestliže lhůta pro stanovení daně uplynula dnem 1. 7. 2020 podle § 148 odst. 1 daňového řádu a v této lhůtě pro stanovení daně daňová kontrola zahájena nebyla, bylo provedení daňové kontroly výše uvedené u žalobce nezákonné. Krajský soud doplňuje, že se neztotožňuje s argumentací žalovaného, že by v důsledku změny § 89 daňového řádu mělo dojít ke změně interpretace a aplikace ustanovení § 148 daňového řádu, která upravují lhůty pro stanovení daně. Právě vzhledem k tomu, že se jedná o lhůty ke stanovení daně daňovým subjektům, nelze toto ustanovení vykládat jakkoliv extenzivně v neprospěch daňových subjektů.
24. Krajský soud tedy považoval žalobu za důvodnou a vyslovil proto nezákonnost provedené daňové kontroly, jak je uvedeno ve výroku I. v souladu s ustanovením § 87 odst. 1 s. ř. s., neboť soud vychází ze skutkového stavu zjištěného k datu svého rozhodnutí.
25. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když úspěšný žalobce měl právo na náhradu nákladů řízení. Ty zahrnují jednak zaplacení soudního poplatku za žalobu ve výši 2.000 Kč a odměnu a paušální náhradu za 2 úkony právní služby, tj. příprava a převzetí věci a sepsí žaloby, tj. 2 x 3.100 Kč a 2 x 300 Kč, s připočtením DPH z odměny a paušální náhrady se jedná o částku 8.228 Kč, s připočtením zaplacením soudního poplatku se jedná o částku 10.228 Kč (§ 3, § 7, § 9, § 11, § 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb.).

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

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

Pardubice dne 15. listopadu 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu