



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Terezy Kučerové ve věci

žalobce: **KEB – EGE spol. s.r.o.**
se sídlem Kájov 164, 382 21 Kájov
zastoupeného TOMÁŠ GOLÁŇ daňová kancelář s.r.o.
se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**
se sídlem Mánesova 1803/3a, 371 87 České Budějovice

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Dne 17. 8. 2021 žalovaný vyzval žalobce k podání dodatečného daňové tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, 2019 a 2020 v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení výzvy, neboť měl žalovaný za to, že v případě žalobce došlo ke zneužití práva, konkrétně v § 19 odst. 1 písm. e) zákona o dani z příjmů, když v roce 2016 došlo k založení holdingové struktury a k transakcím mezi žalobcem a společností KEB – EGE Holding s.r.o., tedy z důvodu údajného zneužití práva v souvislosti s vydáním dluhopisů a následnou výplatou úroků z těchto dluhopisů. Jelikož došlo k dodatečnému stanovení daňové povinnosti na této dani za zdaňovací období roku 2016, naznal žalovaný potřebu vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení i za zbývajících zdaňovacích období.
2. Dne 27. 8. 2021 byla žalovanému doručena žádost žalobce o prodloužení lhůty stanovené ve výzvách. Této žádosti bylo vyhověno, lhůta byla prodloužena o žalobcem požadovaných 20 dní.
3. Žalobce reagoval na výzvu dne 1. 10. 2021, v odpovědi uvedl, že neshledává výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení důvodnými, neboť nemá povinnost podat dodatečné daňové tvrzení, k jehož podání byl správcem daně vyzván a výzva je nezákonná. Z procesní opatrnosti odkázal na kompletní obsah všech svých podání týkajících se řízení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2016, a to včetně odvolacího řízení. Žalobce žádné dodatečné daňové tvrzení nepodal. Současně s tím podal stížnost podle § 261 daňového řádu proti nesprávnému a nezákonnému postupu správce daně.
4. Žalovaný vydal dne 1. 3. 2022 výzvy k odstranění pochybností, neboť posoudil podání žalobce ze dne 1. 10. 2021 jako dodatečné daňové tvrzení.
5. Dne 11. 4. 2022 žalobce reagoval na výzvu k odstranění pochybností ze dne 1. 3. 2022, když opakovaně uvedl, že neshledal důvod pro podání dodatečného daňového tvrzení, neboť daňovou povinnost přiznal v řádném daňovém tvrzení ve správné výši. Dále poukázal na to, že došlo navíc k prekluzi práva pro stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní daně z příjmů fyzických osob za období roku 2018. V tomto případě k zákonnému prodloužení lhůty nedošlo a nemůže tak dojít ani k doměření daně.
6. Žalobce má za to, že postupy správce daně k odstranění pochybností na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, 2019 a 2020, jsou nezákonné, neboť žalovaný nesprávně posoudil podání žalobce jako podání dodatečných daňových tvrzení, a to jak z důvodu prosté logiky, tak i dle obsahu těchto podání, neboť žalobce netvrdil žádnou změnu ve vykázaných daňových povinnostech v podaných řádných daňových tvrzeních. V případě zdaňovacího období roku 2018 došlo v mezidobí na dani vybírané srážkou podle zvláštní daně z příjmů

fyzických osob k uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na výše uvedené skutečnosti v zahájení postupu k odstranění pochybností způsobem zvoleným žalovaným došlo dle žalobce k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného.

7. Žalobce tedy má za to, že v řízení absentuje dodatečné daňové tvrzení, neboť žalobcova podání ze dne 1. 10. 2021, kterými reagoval na výzvy správce daně k předložení dodatečných daňových tvrzení, nesplňují zákonné parametry dodatečného daňového tvrzení a posouzení takových podání správcem daně, jakožto dodatečných daňových tvrzení, není legitimní.
8. Podle žalobce pro podání dodatečného daňového tvrzení je třeba naplnit hypotézu stanovenou v § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu, tedy tvrdit odlišnou daň oproti původní, a to vyšší či nižší než byla poslední známá daň. K tomu v meritu věci nedošlo, neboť žalobce netvrdil ani vyšší ani nižší daň, a proto nemohlo dojít k hypotéze hmotného práva stran podání dodatečného přiznání. Žalobce výslovně uvedl, že neshledává důvody, aby z jeho strany došlo k podání dodatečných daňových tvrzení, proto jeho podání nelze formálně, ani materiálně označit za daňové tvrzení, natož za daňové tvrzení vykazující odlišnou daňovou povinnost od původně tvrzené. V souvislosti s tím žalobce odkázal na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 66/2020-32, kde se NSS zabýval otázkou reakce daňového subjektu na výzvu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu a uzavřel, že je třeba aktivního jednání daňového subjektu směřujícího k podání dodatečného daňového přiznání, v němž bude tvrdit odlišnou daňovou povinnost oproti poslední známé. Jen takové podání lze posoudit jako podání dodatečného daňového přiznání. Obdobný závěr byl učiněn i v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 441/2019 -29, kde se stanoví, že vydání samotné výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení není automatickou poukázkou na prodloužení lhůty pro stanovení lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť k tomu musí přistoupit splnění druhé podmínky, a to, že výzva vedla k doměření daně. Dále žalobce uvádí, že jeho podání nezavdává pochybnost o tom, že ani formálně, ale především ani materiálně se o podání dodatečného daňového tvrzení nejedná a ani jednat nemůže, neboť pro takové podání nebyly splněny zákonné podmínky nejen v obsahu, ale také ve formě podání. Podle žalobce podání takového dodatečného daňového tvrzení bez ohledu na výši daňové povinnosti vede a priori bez dalšího k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu. Dle tvrzení žalobce skutečnosti, že se o dodatečná daňová tvrzení nejedná, svědčí i to, že žalovaný nedokázal ve výzvách o odstranění pochybností identifikovat, jakou odlišnou výši daňové povinnosti žalobce v tvrzených přiznání vykázal.
9. Meritum věci žalobce spatřuje ve dvou skutečnostech, a to že ve věci nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť žalobce reagoval na výzvy správce daně negativně, tedy odmítl podat dodatečná daňová tvrzení a uvedl důvody, proč neshledává vydané výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení důvodnými. Druhou skutečností je to, že na reakci žalobce na výzvy k podání na výzvy dodatečného daňového tvrzení nelze ani ve formální, ani materiálním smyslu nahlížet prizmatem zvoleným žalovaným, že tyto reakce jsou podáním dodatečného daňového tvrzení. Proto pro zahájení postupu k odstranění pochybností nebyly splněny zákonné podmínky, kdy tento postup je i v rozporu s ustálenou judikaturou. Dále žalobce uvádí, že nezákonnost zahájení postupů k odstranění pochybnosti zapříčinila skutečnost, že v případě zdaňovacího období roku 2018 došlo na

dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob k prekluzi práva pro stanovení daně, kdy ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky a v tomto případě skončila dne 1. 4. 2022.

10. Nezákonný zásah spatřuje žalobce v tom, že žalovaný neměl legální způsob jak zahájit postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, neboť žalobce nepodal žádné dodatečné daňové tvrzení ani nezaval důvod žalovanému, aby vedl své úvahy tímto směrem.
11. Žalobce proto navrhuje, aby soud zakázal žalovanému, aby pokračoval v postupu k odstranění pochybností na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, 2019 a 2020.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
13. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že smyslem a účelem ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je poskytnout správci daně dostatečný prostor pro doměření daně tam, kde správce daně zjistí rok před uplynutím lhůty pro stanovení daně důvody pro měření. Z toho důvodu pak prekluzivní tříletou lhůtu pro stanovení daně prodlužuje jednak podání dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem a jednak také výzva k podání dodatečného daňového přiznání, a to v případě kdy tato výzva nakonec vede k doměření daně. Žalovaný má za to, že výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu prodloužila o rok lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a že správce daně zahájil postup k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu, který stále probíhá.
14. Reakci žalobce na výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení žalovaný vyhodnotil jako dodatečná daňová tvrzení v souladu s judikaturou, a to například v souladu s rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 69/2015, 1 Afs 179/2014 a rovněž tak i v souladu s žalobcem citovaným rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 66/2020, dle něhož reakci daňové subjekty, který v návaznosti na výzvu správce dani vyjádří nesouhlas s důvody podání dodatečného daňového přiznání, lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu na daň ve výši nula korun.
15. Příčinná souvislost mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměřením daně je tedy alfa a omega existence zákonného důvodu k prodloužení lhůty ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, což dokládá i rozsudek NSS č. j. 2 Afs 22/2016 – 43.
16. Na podporu tvrzení ohledně příčinné souvislosti mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměřením daně žalovaný odkázal na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 442/2019-29, dle něhož po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postup k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Toto citované rozhodnutí rovněž uvádí žalobce v žalobě v bodě 18, ovšem nesprávně závěry aplikuje na daný případ. Žalovaný se ztotožňuje se žalobcem, že na danou věc zcela dopadá judikatura NSS, a to rozsudek č. j. 1Afs 441/2019, kdy rozpor mezi žalovaným a žalobcem je ovšem v jejím

výkladu. Proto k judikatuře NSS žalovaný podotkl, že v případě rozsudku č. j. 1 Afs 441/2019 – 29 správce daně zahájil daňovou kontrolu, ovšem v případě žalobce k zahájení daňové kontroly nedošlo, neboť v současné době probíhá postup k odstranění pochybností. V tomto rozsudku NSS zcela aproboval posouzení nesouhlasné reakce daňového subjektu k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení, jako materiální tvrzení na daň ve výši nula korun, když doplnil, že po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností § 89 daňového řádu. Jestliže je daň doměřena, na základě postupu k odstranění pochybností jsou zachovány účinky výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu (bod 16 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 66/2020-32), kdy pro úplnost je možné doplnit, že po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postup k odstranění pochybností.

17. K odkazu žalobce na bod 19 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 66/2020 – 32, z něhož dovozuje, že podání materiálního dodatečného tvrzení ve výši nula korun není úkonem dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, žalovaný uvedl, že žalobce se mylí, pokud uvedené aplikuje též na výzvu žalovaného k podání dodatečného daňového tvrzení, které je taktéž úkonem dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť se jedná o úkon, který lhůtu pro stanovení daně prodlužuje v případě, že je dána souvislost mezi výzvou a doměřením daně, proto tvrzení žalobce o nastalé prekluzi k 1. 4. 2022 je lichá. Totéž platí k nemožnosti zahájit na základě materiálního dodatečného daňového tvrzení na daň ve výši nula korun postup k odstranění pochybností.
18. Žalovaný uzavřel, že vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu s tím, aby vydání této výzvy založilo prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, musela být taková výzva vedena k doměřením daně a rovněž musela splnit předpoklad k vydání výzvy v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Správce daně vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dne 17. 8. 2021 tedy v zákonem požadovaných dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, tedy před 1. 4. 2022. Dle judikatury NSS rovněž příčinná souvislost byla zachována v případě zahájení postupu k odstranění pochybností, na rozdíl od zahájení daňové kontroly. Žalovaný tedy uzavřel, že v souladu s judikaturou NSS na základě materiální nesouhlasné reakce k výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu na daň ve výši nula korun zahájil postup k odstranění pochybností, který v současné době stále probíhá, a proto je jím navrhováno, aby žaloba byla zamítnuta.

III. Právní názor soudu

19. Krajský soud v Českých Budějovicích se zabýval žalobou podle § 82 a násl. s.ř.s. a dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci rozhodl bez nařízeného jednání postupem podle § 51 s.ř.s.
20. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu vymezuje § 82 s.ř.s., z něhož vyplývá, že ten, „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“.
21. Při posuzování důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu lze vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005,

č.j. 2 Afs 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS, které deklaruje, že ochrana „podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně, tedy zároveň – splněny podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (‘zásahem’ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou 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 hrozit opakování ‘zásahu’ (6. podmínka). Není-li byt’ jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ S účinností novely soudního řádu správního č. 303/2011 Sb. a zavedením možnosti správních soudů rozhodovat také o již skončeném zásahu tzv. akademickým výrokem se 6. podmínka stala obsoletní.

22. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu „[d]aň 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.“ Skutečnost, kdy počala lhůta běžet, a kdy měla uplynout za situaci, kdy by nedošlo k výzvě ze strany žalovaného, není mezi stranami sporná.
23. Dle § 148 odst. 2 písm. a) daňové řádu rovněž 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“.
24. V právní větě ke shora citovanému rozsudku č.j. 2 Afs 1/2015-49 pak Nejvyšší správní soud shrnul, že „[l]hůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se prodlužuje o jeden rok pouze tehdy, pokud výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla skutečně tím úkonem, na základě kterého došlo k doměření daně. Byla-li daň doměřena až na základě následně vedené daňové kontroly, není naplněna hypotéza uvedené právní normy a k prodloužení lhůty k stanovení daně nedochází.“ Obdobně se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil například v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č.j. 1 Afs 32/2015-28, v němž konstatoval, že „[l]hůta pro stanovení daně se dle § 148 odst. 2 písm. a) prodlužuje pouze za splnění podmínky, že výzva vedla k doměření daně. K nutnosti splnění této podmínky, tedy aby výzva skutečně vedla k doměření daně, se Nejvyšší správní soud již vyjádřil v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č.j. 2 Afs 1/2015-49.“
25. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014 č. j. 6 Afs 46/2014 – 39 vyplývá, že za nezákonné lze považovat pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují.
26. V daném případě se žalobce domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřuje v nezákonně zahájeném postupu k odstranění pochybností, jestliže nebyly splněny podmínky pro jeho zahájení, přičemž za rok 2008 došlo již k uplynutí lhůty pro stanovení daně. V souvislosti s tím žalobce namítá, že postupy pro odstranění pochybností na dani vybírané srážkou podle zvláštní daně z příjmů fyzických osob za rok 2018, 2019, 2020 jsou nezákonné, neboť žalovaný nemohl posoudit podání žalobce jako podání dodatečného daňového tvrzení, neboť žalobce netvrdil žádnou změnu na jím vykázaných daňových povinnostech podaných řádných daňových tvrzeních. V daném případě tedy

absentuje dodatečné daňové tvrzení, neboť podání žalobce ze dne 1. 10. 2021, kdy reagoval na výzvu správce daně k předložení dodatečných daňových tvrzení, nesplňuje parametry dodatečného daňového tvrzení, neboť podání ze dne 1. 10. 2021 žalobce ani netvrdil odlišnou daň oproti dani původní. Na jeho reakci na výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení nelze ani ve formální ani materiálním smyslu nahlížet jako na dodatečné daňové tvrzení ve výši nula korun. Pokud jde o rok 2018, došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobce nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, jestliže žalobce reagoval na výzvy správce daně negativně a odmítl podat dodatečné daňové tvrzení, kdy i sdělil důvody, proč neshledává výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení důvodnou.

27. Soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že v případě zdaňovacího období roku 2018 došlo na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob k uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, a to z následných důvodů.
28. Jak plyne z § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí tříleté lhůty pro její stanovení. Podle odst. 3 téhož zákonného ustanovení platí, že pokud byla daňová kontrola zahájena před uplynutím této lhůty, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu, je daňová kontrola zahájena doručením oznámením o jejím zahájení, které vymezuje její předmět a rozsah. Podle odst. 2 tohoto zákonného ustanovení správce daně spolu se zahájením daňové kontroly nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení, začne zjišťovat daňové tvrzení daňového subjektu nebo začne prověřovat tvrzení daňového subjektu či jiné skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně.
29. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně může daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena.
30. K povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, kde uvedl, že pokud se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by určitá daň měla být doměřena, je zásadně povinen o tom daňový subjekt spravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.
31. Povinnost vyzvat daňový subjekt ve smyslu § 145 odst. 2 věty první daňového řádu však není absolutní, neboť mohou nastat situace, kdy by zpravení daňového subjektu správcem daně ohledně skutečností, jež jej vedou k závěru o doměření daně, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní. V takovém případě je výjimečně možné od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a přejít k zahájení daňové kontroly bez dalšího. Do popředí se totiž za takové situace dostává zájem na správném stanovení daně, a to i za cenu zákonného zásahu do práv daňového subjektu, jež představuje např. postup správce daně spočívající v provádění daňové kontroly. Jak plyne z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č.j. 9 Afs 237/2018-50, bude se jednat zejména o situace, kdy správce daně bude disponovat poznatky ukazujícími na předchozí podvodné jednání daňového subjektu

související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.

32. Správce daně v daném případě měl za to, že v případě žalobce došlo ke zneužití práva dle § 19 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, kdy v roce 2016 došlo k založení holdingové struktury a k transakcím mezi žalobcem a společností KEB-EGE HOLDING s.r.o., a proto vyzval žalobce k podání dodatečných daňových tvrzení za rok 2018, 2019 a 2020, neboť před tím došlo k dodatečnému stanovení daňové povinnosti na této dani za zdaňovací období roku 2016. Zcela oprávněně proto správce daně před zahájením daňové kontroly vyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť správce daně disponoval poznatky o zneužití práva. V souvislosti s tím soud poukazuje na rozhodnutí NSS ze dne 6. 5. 2015 č. j. 2 Afs 209/2014- 23, dle něhož : *„pakliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a na místo toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde k tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné při daňové kontrole nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu“.*
33. Z § 148 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních dvanácti 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. Prekluzivní tříletou lhůtu tedy prodlužuje podání dodatečného daňového tvrzení daňovým subjektem a jednak také výzva k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, a to v případě, kdy tato výzva vede k doměření daně. V daném případě, tedy výzva, která byla vydaná dle § 145 odst. 2 daňového řádu za zdaňovací období roku 2018, prodloužila o rok lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Mezi výzvou a případným doměřením je pak zachována souvislost v případě, že správce daně zahájil postup k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu.
34. Žalobce namítá, že zcela nesprávně posoudil žalovaný jeho podání na výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení za zdaňovací období kalendářního roku 2018, 2019 a 2020 jako dodatečná daňová tvrzení v materiálním smyslu. Soud má však za to, že žalovaný v souladu s judikaturou vyhodnotil podání žalobce ze dne 1. 10.2021 správně jako dodatečné daňové tvrzení. V souvislosti s tím je nutno odkázat na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 66/2020-32, z něhož vyplývá, že reakci daňového subjektu, který v návaznosti na výzvu správce daně vyjádří nesouhlas s důvody podání dodatečného daňového přiznání, lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání na daň ve výši nula korun. V citovaném rozsudku rovněž bylo poukázáno na to, že nelze akceptovat, aby k prodloužení lhůty sama o sobě vedla jakákoliv reakce daňového subjektu na výzvu správce daně bez ohledu na souvislost doměření daně z důvody vydané výzvy. V takovém případě by totiž byla omezující podmínka daného ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu vyprázdněna ve všech případech, kdy daňový subjekt nezůstane pasivní.
35. Příčinnou souvislostí mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměření daně se rovněž zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 441/2019-29, na který

je odkazováno jak žalobcem tak i žalovaným „... po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je daň doměřena na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Z toho vyplývá, že v případě, že v rámci doměřovacího řízení bude zahájen postup k odstranění pochybností, se nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Z toho pak vyplývá, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká, věcná i časová souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě.

36. Z rozsudku NSS č. j. 1 Afs 441/2019-29 vyplývá, že nesouhlasnou reakci k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání lze chápat jako dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu na daň ve výši 0 Kč s následnou možností zahájit postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku uvedl, že byt by tato skutečnost mohla svádět k výkladu, že takováto reakce je úkonem dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a prodlužuje lhůtu pro stanovení daně, není tomu tak, neboť jelikož neexistuje souvislost k doměření daně z důvodu vydané výzvy, tedy nesouhlasnou reakci na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, lze tak dle NSS vnímat jako tvrzení mandátní ve výši 0 Kč, ovšem takto kvalifikovaný nesouhlas není úkonem, který by prodlužoval lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Žalovaný postupoval správně, jestliže tento nesouhlas s výzvou vyhodnotil jako dodatečné daňové tvrzení ve výši 0 Kč, přičemž tuto reakci nepovažoval jako úkon prodlužující lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Nedůvodně je proto žalobcem namítáno, že žalovaný nemohl zahájit postup k odstranění pochybností, neboť z bodu 18 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 441/2019-29 jednoznačně vyplývá, že správce daně po reakci daňového subjektu k výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení může využít mimo jiné postup k odstranění pochybností. Účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná souvislost, což je splněno u doměření v návaznosti na následné zahájení postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Soud proto uzavírá, že reakce žalobce ze dne 1. 10. 2021 představuje dodatečné daňové tvrzení na daň ve výši 0 Kč a správně žalovaný v případě pochybností o tomto tvrzení, zahájil postup k jejich odstranění. Jestliže na základě tohoto postupu dojde k doměření daňové povinnosti, bude zachována příčinná souvislost mezi výzvou dle § 145 odst. 2 daňového řádu a doměřením daně a v dané věci bude možno daň doměřit v prodloužené lhůtě pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.
37. Na danou věc lze aplikovat tedy rozsudek NSS č. j. 1 Afs 441/2019-29, v tomto případě se ovšem jednalo o to, že správce daně vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení na formuláři nepodal, reagoval nesouhlasně, kdy správce daně tento postup daňového subjektu posoudil jako materiální tvrzení na daň ve výši 0 Kč a následně pak došlo po uplynutí původní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu k zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud uzavřel, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu nedošlo, neboť nebyla splněna podmínka, aby výzva vedla k doměření daně a daň byla doměřena na základě daňové kontroly a nikoli na základě výzvy. V daném případě se jedná o to, že v případě žalobce dosud k zahájení daňové kontroly nedošlo, probíhá pouze odstranění pochybností.

38. Soud proto uzavřel, že zcela správně žalovaný v souladu s judikaturou NSS posoudil nesouhlasnou reakci žalobce ze dne 1. 10. 2021 k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení jako materiální dodatečné tvrzení na daň ve výši 0 Kč. V rozsudku NSS č. j. 1 Afs 66/2020-32 NSS připustil, aby na základě materiálního tvrzení správcem daně byl zahájen postup k odstranění pochybností, což vyplývá z bodu 16 citovaného rozsudku. Poté, co daňový subjekt reagoval na výzvu správce daně, pak lze postupovat k odstranění pochybností ve smyslu § 81 daňového řádu. Je-li daň doměřena na základě postupu k odstranění pochybností, pak jsou zachovány i účinky výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. bod 16 rozsudku NSS 1 Afs 66/2020-32). Zcela nesprávné je tvrzení žalobce, že není možné zahájit postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu na základě dodatečného daňového tvrzení na daň ve výši 0 Kč. Z rozsudku NSS č. j. 1 Afs 66/2020-32, z bodu 19 vyplývá, že podání dodatečného daňového tvrzení na daň ve výši 0 Kč není úkonem dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Výzva žalovaného k podání dodatečného daňového tvrzení však je úkonem dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť se jedná o úkon, který lhůtu pro stanovení daně prodlužuje v případě, že je dána souvislost mezi výzvou a doměřením daně. Soud se proto neztotožnil s tvrzením žalobce, že došlo k prekluzi ke dni 1. 4. 2022 ohledně u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018.
39. Soud má za to, že postup žalovaného byl zákonný, jestliže vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu za zdaňovací období roku 2018. Aby tato výzva založila prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, musí vést k doměření daně, což vyplývá z § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Proto bylo nutno, aby v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně správce daně vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. V daném případě byla výzva vydána dne 17. 8. 2021, tedy dvanáct měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, tedy před datem 1. 4. 2022. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný v případě, že činil úkony k odstranění pochybností, jednal tak v souladu se zákonem, a to ve lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, která uplyne až dne 1. 4. 2023.
44. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
45. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

České Budějovice dne 24. října 2022

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu