



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **AGRO 2000 s.r.o.**, sídlem M. Horákové 390, Třebíč, zastoupené JUDr. Evou Hrbáčkovou, advokátkou, sídlem Bráfova 50, Třebíč, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v postupu k odstranění pochybností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 zahájeném výzvou ze dne 28. 6. 2021, č. j. 107791/21/4227-21793-604128, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 12. 2021, č. j. 62 A 71/2021 - 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Na základě zjištění učiněných v rámci daňových kontrol na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 a zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (ukončených společnou zprávou o daňové kontrole, na jejímž základě došlo k doměření daně z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 12. 2019, potvrzenými rozhodnutím

Odvolačím finančním ředitelství ze dne 22. 4. 2021), žalovaný vydal dne 7. 5. 2021 pod č. j. 78175/21/4227-21793-603568 výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017. Žalovaný výzvu odůvodnil tak, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích 2013 a 2014 nesprávně uplatnila do daňově uznatelných nákladů úroky z dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“, emitovaných v celkové jmenovité hodnotě 100 000 000 Kč, které jsou úročeny pevnou roční úrokovou sazbou 8,50 %. Žalovaný uvedl, že daňový subjekt je povinen o nákladových výrocích z dluhopisů každoročně účtovat, přičemž s ohledem na hodnotu emise dluhopisů a roční úrok činily za rok 2017 nákladové úroky 8 500 000 Kč. Vzhledem k tomu, že z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 nebylo dle žalovaného zřejmé, že žalobkyně o úroky z dluhopisů upravila (zvýšila) základ daně, byla vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání, a to v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy. Žalobkyně v reakci na uvedenou výzvu podáním ze dne 17. 6. 2021 žalovanému sdělila, že „*dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 nepodá*“. Žalovaný posoudil odmítavou reakci žalobkyně jako vyjádření nesouhlasu s důvody pro doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a s tím, že daň podle tvrzení obsaženého v řádném daňovém přiznání nebyla vyměřena ve správné výši. V reakci na citované podání žalobkyně proto přistoupil k vydání výzvy k odstranění pochybností dle § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (výzva ze dne 28. 6. 2021, č. j. 107791/21/4227-21793-604128).

[2] Žalobkyně se proti postupu k odstranění pochybností bránila u Krajského soudu v Brně žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, již se domáhala uložení zákazu žalovanému v uvedeném postupu pokračovat.

[3] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem podanou žalobu zamítl. K námitce, že žalovaný „nesprávně vyložil“ či „domýšlel“ reakci žalobkyně na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se uvedenou otázkou opakovaně zabývala a ze které vyplývá, že odpověď na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání je nutno posuzovat podle obsahu jako vyjádření nesouhlasu s doměření daně. Vzhledem k tomu, že žalobkyně reagovala na výzvu žalovaného tak, že dodatečné daňové přiznání nepodá, neměl krajský soud pochybnosti o tom, že žalobkyně touto reakcí projevila vůli setrvat na svém původním daňovém tvrzení, a tedy nebyl důvod vyzývat ji k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu. Dle krajského soudu měl zahájený postup k odstranění pochybností bezprostřední vztah k obsahu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (a k reakci žalobkyně na tuto výzvu), a sice v návaznosti na zjištění ohledně emise dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“ učiněná ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2013 a 2014. Krajský soud měl za to, že žalovaný zvolil adekvátní kontrolní postup, pro který byly splněny zákonné podmínky. Za daných skutkových okolností neměl krajský soud za to, že by tento postup byl zahájen účelově. Soud proto konstatoval, že byly splněny podmínky pro prodloužení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, a žalovaný tak neprováděl postup k odstranění pochybností po prekluzi práva stanovit daň. Krajský soud připomněl, že z daňového řádu nelze dovozovat legitimní očekávání žalobkyně na zahájení daňové kontroly. Volba vhodných procesních nástrojů k prověření tvrzení daňového subjektu

pokračování

je věcí správce daně (při dodržení zákonem stanovených podmínek), a to bez ohledu na žalobkyni poukazovanou metodiku Generálního finančního ředitelství. Krajský soud se vypořádal také s namítanou hrozbou stanovení daně podle pomůcek coby důvodu, pro který žalobkyně musela na výzvu žalovaného k podání dodatečného daňového tvrzení reagovat. Uzavřel, že postup k odstranění pochybností v souzené věci nepředstavoval nezákonný zásah do práv žalobkyně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž setrvala na svém názoru, že postup k odstranění pochybností byl žalovaným zahájen ve vztahu k původnímu řádnému daňovému přiznání (tvrzení), tedy ohledně daně již pravomocně vyměřené. Stěžovatelka se domnívala, že žalovaný opřel zvolený postup výhradně o to, že svévolně vyložil obsah jejího podání učiněného v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2017, přičemž bez jakéhokoli dokazování nepřipustně uzavřel, že ani ve zdaňovacím období roku 2017 nejsou úroky z dluhopisů výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Toto pochybení nenapravit ani krajský soud, který nepřihlédl k tomu, že stěžovatelčina reakce byla zapříčiněna snahou o zamezení „sankčního“ postupu žalovaného spočívajícího v možném stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatelka se dovolávala legitimního očekávání, že ve vztahu k dotčenému zdaňovacímu období 2017 dojde k zahájení daňové kontroly. Připomněla, že postup k odstranění pochybností sice je možno využít i v případě pravomocně stanovené daně, avšak výhradně za předpokladu, že bylo podáno dodatečné daňové přiznání. V této souvislosti odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu a metodické pokyny Generálního finančního ředitelství, z jejichž obsahu v kasační stížnosti podrobně citovala a o kterých se domnívala, že jsou plně aplikovatelné i na posuzovaný případ. Poukázala také na vnitřní rozpornost (a tedy nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost) způsobenou tím, že žalovaný na jednu stranu tvrdí, že stěžovatelčinou reakcí došlo v souladu s § 145 daňového řádu k zahájení nalézacího (doměřovacího) řízení, současně však uvedl, že k zahájení kontrolního postupu došlo v souladu s daňovým řádem (konkrétně s § 89) vydáním výzvy k odstranění pochybností. Dle názoru stěžovatelky tedy ani sám žalovaný nemá jasno v tom, kdo, kdy a jakým úkonem řízení zahájil. Dle stěžovatelky je tak daňové řízení zatíženo zmatečností, jejíž konkrétní důvody v kasační stížnosti podrobně rozvedla.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že pokud stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s podáním dodatečného daňového tvrzení (přiznání), nemohl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Musel tedy zvolit postup, v němž bude stěžovatelce dán prostor k uplatnění jejích procesních práv, a to v závislosti na konkrétních skutkových okolnostech – tzn. buď prostřednictvím postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, anebo v rámci daňové kontroly dle § 92 téhož zákona. V souzeném případě žalovaný vycházel z toho, že na základě poznatků z jiných daňových řízení (vedených ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2013 a 2014) již disponuje dostatkem informací a důkazních prostředků, a tedy nebude nutné provádět

rozsáhlé dokazování. Dospěl tedy k závěru, že složitost řešené otázky a předpokládaný rozsah dokazování neodůvodňují zahájení daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017, která je postupem náročnějším, zdlouhavějším a více zatěžujícím daňový subjekt, ale že bude postačovat postup k odstranění pochybností, který je postupem kratším, rychlejším a jednodušším. Žalovaný se neztotožnil se stěžovatčíným tvrzením, že nezákonně zahájil a vedl postup k odstranění pochybností ve vztahu k řádnému daňovému přiznání (tvrzení) k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017, na jehož základě byla daň pravomocně vyměřena. K tomuto závěru v napadeném rozsudku nedospěl ani krajský soud. V projednávané věci byl dle žalovaného postup k odstranění pochybností zahájen v návaznosti na reakci stěžovatelky, kterou judikatura Nejvyššího správního soudu pokládá za dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu. Žalovaný se neztotožnil ani s namítanou existencí rozporů, a tedy nesrozumitelností, kterou stěžovatelka spatřovala v tom, že není zřejmé, kdo a jakým úkonem v souzeném případě zahájil daňové řízení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[7] Soud na tomto místě předesílá, že obdobným případem mezi týmiž účastníky se již zabýval v rozsudku ze dne 30. 11. 2022, č. j. 6 Afs 391/2021-31, v němž stěžovatelka brojila proti zahájení postupu k odstranění pochybností na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018. V dané věci byl totožný skutkový stav jako v nyní řešeném případě a stěžovatelka v ní uplatnila i totožné kasační námítky. Nejvyšší správní soud proto při posouzení nynější věci vychází ze závěrů uvedeného rozsudku, aniž by shledal důvod se od nich odchýlit. Dále soud shrnuje hlavní důvody tohoto rozsudku, přičemž v podrobnostech odkazuje na citovaný rozsudek.

[8] Podle § 143 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední*. Podle odst. 3 téhož ustanovení zákona *k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*

[9] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[10] Výkladem § 143 odst. 1 a § 145 odst. 2 daňového řádu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, v němž vyslovil, že *„zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde*

pokračování

k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nekomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě“. Rozšířený senát tak dospěl k závěru, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že daňovému subjektu má být daň doměřena. Uvedeným způsobem žalovaný postupoval také v nyní projednávané věci.

[11] Doměření daně se provádí primárně – nikoli však výlučně – ve vazbě na provedenou daňovou kontrolu a její výsledky. K doměření daně za příslušné zdaňovací období může dojít tehdy, pokud správce daně získá takové poznatky či indicie, na jejichž základě lze doměření daně předpokládat. V projednávané věci tedy žalovaný v souladu s § 143 odst. 3 větou druhou daňového řádu postupoval podle § 145 odst. 2 téhož zákona a vyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení (přiznání). Tato výzva je operativním nástrojem a vytváří v souladu se závěry citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55 nezbytný prostor pro dobrovolné splnění daňové povinnosti daňovým subjektem, který mu musí být poskytnut.

[12] Obdobně jako ve výše citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 6 Afs 391/2021 Nejvyšší správní soud i v nyní projednávané věci přisvědčuje provedenému hodnocení krajského soudu, že stěžovatelka svou odpovědí na výzvu správce daně, v níž uvedla, že dodatečné daňové tvrzení nepodá, projevila nesouhlas s vydanou výzvou a zároveň tím projevila vůli setrvat na svém původním daňovém tvrzení. Krajský soud tedy správně neshledal důvod vyzývat stěžovatelku k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu a správně jako nepřijatelný vyhodnotil stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005-74, č. 819/2006 Sb.

[13] Judikatura Nejvyššího správního soudu je ustálena na tom, že reakci daňového subjektu, který v návaznosti na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu nesouhlasí s podáním dodatečného daňového přiznání, lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu (tzn. tvrzení, že nedošlo ke změně základu daně a výše vyměřené daně). Nelze tedy přisvědčit námitkám stěžovatelky, že by žalovaný v tomto ohledu za stěžovatelku cokoli nepřijatelně domýšlel nebo že by její podání vyložil svévolně. Měl-li žalovaný s ohledem na zjištění učiněná z předchozích ukončených daňových kontrol poznatky týkající se správnosti daně vyměřené za zdaňovací období roku 2017, byl oprávněn tyto pochybnosti právě v návaznosti na reakci stěžovatelky odstranit, a to postupem, který ve výsledku stěžovatelku nejméně zatížil. V této souvislosti Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry obsažené v rozsudku ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 (viz bod 18), byť vyslovené v souvislosti se skutečnostmi rozhodnými pro běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, dle kterých lze v návaznosti na reakci daňového subjektu na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení použít též postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu).

[14] Nejvyšší správní soud (ve shodě s krajským soudem) pokládá i v nyní projednávané věci stěžovatelkou požadované vedení daňové kontroly v rámci doměřovacího řízení za zcela nadbytečné a nevhodné, přičítá se zásadě zdrženlivosti a přiměřenosti podle § 5

odst. 3 daňového řádu, a to zvláště v situaci, kdy stěžovatelka mohla v rámci žalovaným zvoleného přiměřeného, šetrnějšího a méně invazivního postupu uplatnit veškeré své nesouhlasné argumenty v reakci na vydanou výzvu.

[15] Jak už rovněž Nejvyšší správní soud vysvětlil v rozsudku ve věci sp. zn. 6 Afs 391/2021, není důvodná ani stěžovatelčina námitka nemožnosti doměření daně dokazováním bez předchozí daňové kontroly. Četná judikatura Nejvyššího správního soudu připouští doměření daně i bez předchozí daňové kontroly, a to nejen podle pomůcek, ale též na základě dokazování.

[16] Ke stěžovatelčině námitce vnitřní rozpornosti (a z toho plynoucí nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost) rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že daňová kontrola, stejně jako postup k odstranění pochybností, nejsou řízeními, nýbrž kontrolními postupy, tedy uceleným souborem pravomocí správce daně, které lze realizovat mimo probíhající řízení (např. v rámci tzv. vyhledávací činnosti), anebo v rámci probíhajícího řízení (vyměřovacího nebo doměřovacího). Řízením, které v daném případě nepochybně probíhalo, bylo řízení doměřovací zahájené v návaznosti na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení) dle § 145 odst. 2 daňového řádu, v rámci kterého došlo výzvou k zahájení konkrétního kontrolního postupu, který není řízením. Je tedy zjevné, že závěry žalovaného nejsou ve vzájemném rozporu a nezakládají stěžovatelkou namítanou nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[18] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. prosince 2022

JUDr. Filip Dienstbier Ph.D.
předseda senátu