



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: **Sabris CZ s.r.o.**, IČO: 04201523
se sídlem Pekařská 621/7, Praha 5
zastoupený daňově poradenskou společností
FSG Svoboda Šteinfeld, s.r.o., IČO: 25757652
se sídlem Italská 2584/69, Praha 2

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
se sídlem Štěpánská 28, Praha 1

o žalobě ze dne 17.6.2022 na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

- I. Soud připouští změnu žalobního návrhu provedenou žalobcem v podání ze dne 1.11.2022.
- II. Žaloba se odmítá v části, v níž se žalobce domáhal toho, aby soud přikázal žalovanému ukončit daňové (odvolací) řízení vedené ve věci daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2017 do 30.9.2018 a zrušit dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2017 do 30.9.2018 ze dne 20.6.2022 č.j. 5571464/22/2005-53524-109093, jímž byla žalobci doměřena daň ve výši 3.230.000 Kč a stanoveno penále ve výši 646.000 Kč.
- III. Ve zbývajících částech se žaloba zamítá.
- IV. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou ze dne 17.6.2022 podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem, který spatřoval v provádění úkonů žalovaným směřujících k doměření daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období od 1.10.2017 do 30.9.2018 po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
2. Z předloženého spisového materiálu, jakož i ze žalobních tvrzení vyplývá následující časová souslednost jednotlivých úkonů žalovaného i žalobce (o skutkové stránce věci, tj. o tom, kdy byly jednotlivé úkony činěny, není mezi účastníky řízení sporu).
3. Dne 1.4.2019 podal žalobce řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2017 do 30.9.2018. Výzvou ze dne 1.3.2022, č.j. 1634934/22/2005-52524-109093, doručenou žalobci dne 2.3.2022 (dále též jen „výzva k podání dodatečného daňového přiznání“), žalovaný vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání za předmětné zdaňovací období, a to v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy. V odůvodnění výzvy uvedl, že v rámci daňové kontroly prováděné u právního předchůdce žalobce za jiné zdaňovací období bylo zjištěno, že jím emitované dluhopisy nebyly užity k financování jeho činnosti, nýbrž k výplatě snížení vlastního kapitálu. Předchůdce žalobce tedy nezískal aktivum, které by mohl použít k dalšímu investování, a proto náklady, které se s využitím úvěrového finančního nástroje pojily, nelze spojovat s činností žalobce. Žalobce přesto úrokové náklady z korunových dluhopisů v hodnotě 17 milionů korun zahrnul do hospodářského výsledku a zároveň je uplatnil jako položku snižující základ daně z příjmů.
4. Žalobce požádal dne 3.3.2022 o prodloužení náhradní lhůty k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalovaný jeho žádosti vyhověl rozhodnutím č.j. 1744084/22/2005-53524-109093 ze dne 8.3.2022 a lhůtu prodloužil do 31.3.2022. Podáním ze dne 31.3.2022 žalobce žalovanému sdělil, že *„postupoval plně v souladu s platnými právními předpisy, přičemž toto hodnocení má v úmyslu hájit i ve vztahu k nyní avizovanému období od 1.10.2017 do 30.9.2018“*.
5. Dne 21.4.2022 vydal žalovaný podle § 89 odst. 1 daňového řádu výzvu k odstranění pochybností č.j. 3361845/22/2005-53524-109093 (dále též jen „výzva k odstranění pochybností“). V jejím odůvodnění uvedl, že má pochybnosti o pravdivosti žalobcova tvrzení, že postupoval plně v souladu s platnými právními předpisy. Žalovaný měl totiž za to, že žalobce uplatnil část nákladů (úroky uvedené ve výkazu zisků a ztrát za rozhodné zdaňovací období) jako daňově uznatelné náklady v rozporu se zákonem. Odkázal přitom na zjištění, k nimž dospěl při daňové kontrole za zdaňovací období od 1.10.2016 do 30.9.2017 ohledně využití korunových dluhopisů žalobcem, resp. jeho právním předchůdcem.
6. Žalobce na výzvu k odstranění pochybností reagoval podáním ze dne 5.5.2022, v němž pouze namítl prekluzi práva žalovaného na stanovení daně; s věcným odůvodněním výzvy nepolemizoval.
7. Dne 19.5.2022 vydal žalovaný sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností č.j. 4872057/22/2005-61564-108357, v němž mj. avizoval, že na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k doměření daně. Dne 20.6.2022 žalovaný dodatečným platebním výměrem č.j. 5571464/22/2005-53524-109093 na daň z příjmů

právníků osob doměřil žalobci za zdaňovací období od 1.10.2017 do 30.6.2018 daň ve výši 3.230.000 Kč a stanovil penále ve výši 646.000 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, přičemž ze správního spisu lze dovodit, že o tomto odvolání nebylo doposud rozhodnuto.

8. V žalobě žalobce namítl, že tříletá lhůta pro stanovení daně začala ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu běžet 2.4.2019 a uplynula dne 2.4.2022. Dle názoru žalobce nebyly splněny předpoklady pro prodloužení této lhůty o 1 rok podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, a žalovaný tak vedl postup k odstranění pochybností navzdory zániku jeho práva na stanovení daně, čímž nezákonně zasáhl a stále zasahuje do žalobcových práv.
9. Žalobce nepopírá, že mu žalovaný zaslal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání 30 dnů před uplynutím základní tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Aby však měla tato výzva účinky předpokládané ustanovením § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, musela by nastat některá z těchto dvou situací – buďto by žalobce musel podat dodatečné daňové přiznání, anebo by výzva k podání dodatečného daňového přiznání musela vést k doměření daně. Ani jedna z těchto situací však nenastala. Žalovaný dovozuje prodloužení lhůty pro stanovení daně z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43 a ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29, které však záměrně vytrhává z kontextu a pomíjí, že se v nich Nejvyšší správní soud zabýval odlišnými skutkovými stavy. V prvním zmíněném rozsudku podal daňový subjekt na výzvu dodatečné daňové přiznání a k tomuto dodatečnému daňovému přiznání byl zahájen postup k odstranění pochybností. Žalobce však dodatečné daňové přiznání nepodal. Z druhého rozsudku pak plyne zejména to, že 1) podání jakéhokoliv vyjádření neznamená prodloužení lhůty pro stanovení daně, a 2) při vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání jde k tíži správci daně (zde žalovanému), pokud výzvu vydá na konci lhůty pro stanovení daně. Žalobce na tomto místě zdůraznil, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání obdržel 30 dnů před uplynutím základní tříleté lhůty pro stanovení daně a není jeho chybou, že žalovaný nestihl učinit všechny potřebné úkony vedoucí ke stanovení daně včas. Postup k odstranění pochybností žalovaný zahájil a vedl až po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
10. Žalobce též poukázal na to, že žalovaný mohl vzniklou procesní situaci řešit jiným způsobem. Namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání mohl zahájit daňovou kontrolu. Okamžikem zahájení daňové kontroly by došlo k přerušení a počátku běhu nové tříleté lhůty pro stanovení daně. Nedošlo by tak k uplynutí lhůty pro stanovení daně a žalobce by nebyl zkrácen na svých právech ve smyslu povinnosti úhrady penále z doměřené daně.
11. S ohledem na výše uvedené žalobce formuloval žalobní návrh následovně:
 - I. Vydáním Výzvy k odstranění pochybností č. j. 3361845/22/2005-53524-109093 ze dne 21.4.2022 došlo k nezákonnému zásahu do práv žalobce.
 - II. Postup k odstranění pochybností zahájený Výzvou k odstranění pochybností č. j. 3361845/22/2005-53524-109093 ze dne 21.4.2022 je nezákonným zásahem.
 - III. Žalovanému se přikazuje, aby ukončil postup k odstranění pochybností zahájený Výzvou k odstranění pochybností č. j. 3361845/22/2005-53524-109093 ze dne 21.4.2022.
 - IV. Žalobci se přiznává náhrada nákladů právního zastoupení.

12. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce na výzvu sice dodatečné daňové přiznání nepodal, nicméně ve stanovené lhůtě reagoval s tím, že jeho postup byl v souladu s právními předpisy a svůj názor hodlá obhájit. V době posuzování této reakce žalobce již původní lhůta pro stanovení daně uplynula, žalovaný byl tudíž oprávněn k dotčenému podání zahájit výhradně postup k odstranění pochybností, což také učinil.
13. Žalovaný je přesvědčen, že nepostupoval v rozporu se závěry uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29. Podání, jímž žalobce reagoval na výzvu k dodatečnému daňovému přiznání, nepochybně nelze posoudit jako dodatečné daňové přiznání, jež automaticky podle § 148 odst. 1 písm. a) daňového řádu prodlužuje o rok lhůtu ke stanovení daně. Proto žalovaný toto podání posoudil jako kvalifikovaný nesouhlas a dne 21.4.2022 vůči němu zahájil postup k odstranění pochybností. Skutečností určující pro prodloužení lhůty pro stanovení daně je oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a to, zda tato výzva vedla k doměření daně. Z obsahu spisového materiálu je patrné, že mezi vydáním výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a doměření daně (byť nepravomocným) existuje blízká věcná a časová souvislost.
14. Za právně irelevantní označil žalovaný námitku, že měl zahájit daňovou kontrolu. Žalovaný, jenž je vázán zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, důvodně očekával, že daň bude žalobci doměřena, a proto jej podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. K tomu byl žalovaný, a to mj. s ohledem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, dokonce povinen.
15. Žalovaný je toho názoru, že jím zvolený postup byl zcela v souladu s daňovým řádem a vydání výzvy k odstranění pochybností ani samotný postup k odstranění pochybností nemohl představovat nezákonný zásah do práv žalobce. Postup k odstranění pochybností navíc byl již ukončen (daň byla žalobci nepravomocně doměřena), čehož si žalobce musel být při podání žaloby vědom.
16. V podání ze dne 1.11.2022 setrval žalobce na své žalobní argumentaci, zejména pak na názoru, že žalovaný závěry rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5.3.2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 vytrhává z kontextu dle svých potřeb. Nesouhlasil s tím, že podání, jímž reagoval na výzvu k dodatečnému daňovému přiznání, lze posoudit jako „kvalifikovaný nesouhlas“, vůči kterému je přípustné zahájení postupu k odstranění pochybností. To by totiž znamenalo, že jakákoliv reakce daňového subjektu vede k prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, jelikož bez ohledu na obsah sdělení správce daně zahájí kontrolní postup a doměří daň. Materiálně je totiž postavení daňového subjektu, který na výzvu nereaguje vůbec, a subjektu, který reaguje nesouhlasem, úplně stejné, což žalovaný svou argumentací popírá.
17. Žalobce zopakoval, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání vydaná podle § 145 odst. 2 daňového řádu nevedla v daném případě ke stanovení daně a jako taková nemohla sama o sobě představovat úkon správce daně, jehož důsledkem by bylo prodloužení lhůty ke stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Žalobcem deklarované stanovisko ohledně nepodání dodatečného daňového přiznání nelze považovat za dodatečné přiznání.

18. Žalobce má i nadále za to, že žalovaný byl oprávněn zahájit daňovou kontrolu i bez předchozí výzvy k dodatečnému daňovému přiznání. Tento procesní postup výslovně připouští § 87 odst. 4 daňového řádu.
19. Žalobce konstatoval, že po (dle jeho mínění) nezákonném (prekludovaném) postupu k odstranění pochybností došlo ze strany správce daně k doměření daně. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, a daň je tudíž doměřena nepravomocně. Vzhledem k tomu, že se po podání žaloby změnila procesní situace, neboť došlo k doměření daně, změnil žalobce v podání ze dne 1.11.2022 žalobní petit a navrhl, aby soud v řízení o žalobě rozhodl takto:
- I. Vydáním Výzvy k odstranění pochybností č. j. 3361845/22/2005-53524-109093 ze dne 21.4.2022 došlo k nezákonnému zásahu do práv žalobce.*
 - II. Postup k odstranění pochybností zahájený Výzvou k odstranění pochybností č. j. 3361845/22/2005-53524-109093 ze dne 21.4.2022 byl nezákonným zásahem.*
 - III. Žalovanému se přikazuje, aby ukončil daňové (odvolací) řízení vedené ve věci daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období zdaňovací období od 1.10.2017 do 30.9.2018 a zrušil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2017 do 30.9.2018 č. j. 5571464/22/2005-53524-109093 ze dne 20.6.2022, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň ve výši 3.230.000 Kč a stanoveno penále ve výši 646.000 Kč.*
 - IV. Žalobci se přiznává náhrada nákladů právního zastoupení.*
20. Soud žalobcovu podání ze dne 1.11.2022 zaslal spolu s přípisem ze dne 9.12.2022, č.j. 15 A 50/2022-32 žalovanému, který již na změnu žalobního žádání nereagoval.
21. Při rozhodování ve věci samé soud vycházel zejména z této právní úpravy:
22. Podle § 64 s.ř.s. nestanoví-li tento zákon jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení první a třetí části občanského soudního řádu.
23. Podle § 95 odst. 1 občanského soudního řádu žalobce (navrhovatel) může za řízení se souhlasem soudu měnit návrh na zahájení řízení. Změněný návrh je třeba ostatním účastníkům doručit do vlastních rukou, pokud nebyli přítomni jednání, při němž ke změně došlo.
24. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
25. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
26. 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.

27. Podle § 145 odst. 4 daňového řádu nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty.
28. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu 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.
29. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu 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.
30. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh je podle tohoto zákona nepřipustný.
31. Podle § 82 s.ř.s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
32. Podle § 85 s.ř.s. je žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
33. Podle § 87 odst. 1 s.ř.s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.
34. Podle § 87 odst. 3 s.ř.s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.
35. Soud považuje za potřebné odůvodnit nejprve první výrok rozsudku, jímž připustil změnu žalobního návrhu. Změnou žalobního petitu uplatněnou v podání ze dne 1.11.2022 reagoval žalobce na skutečnost, že po podání žaloby byl postup k odstranění pochybností žalovaným ukončen a dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2017 do 30.9.2018 ze dne 20.6.2022, č. j. 5571464/22/2005-53524-109093 mu byla (nepravomocně) doměřena daň. Zásah spočívající v zahájení a následném vedení postupu k odstranění pochybností, proti němuž brojil v žalobě, tedy skončil a nastala jiná fáze daňového řízení, kterou žalobce rovněž považuje za nezákonnou. Na základě tohoto procesního vývoje se žalobce nově domáhal toho, aby soud určil, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností č. j. 3361845/22/2005-53524-109093 ze dne 21. 4. 2022 *byl* nezákonným zásahem. Zároveň navrhl, aby soud přikázal žalovanému ukončit daňové odvolací řízení vedené ve věci daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů právnických osob za rozhodné zdaňovací období a zrušit dodatečný platební výměr ze dne 20.6.2022 č.j. 5571464/22/2005-53524-109093.
36. Soud zohlednil konkrétní skutkový stav věci a jeho vývoj po podání žaloby a v návaznosti na to změnu návrhu uplatněnou žalobcem v podání ze dne 1.11.2022 v souladu s § 95 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s. prvním výrokem tohoto rozsudku připustil. Vycházel přitom z obecného pravidla ukotveného v rozhodovací praxi správních soudů již rozsudkem

Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č.j. 1 Aps 3/2006-69, podle něhož „(z)měna skutkového stavu, která může nastat v průběhu soudního řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.), musí umožňovat žalobci, aby v průběhu řízení mohl v závislosti na ní změnit žalobní petit.“

37. Poté, co soud připustil změnu žalobního návrhu v souladu s procesním požadavkem žalobce, dospěl k závěru, že žaloba je nepřijatelná v té části, v níž se žalobce domáhal toho, aby soud přikázal žalovanému ukončit daňové (odvolací) řízení vedené ve věci daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2017 do 30.9.2018 a zrušit dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob ze dne 20.6.2022 č.j. 5571464/22/2005-53524-109093.
38. V usnesení ze dne 21.11.2017, č. j. 7 As 155/2015-160 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dovodil, že „(s)ubsidiarita vůči ostatním žalobním typům znamená, že zásahová žaloba je přípustná teprve tehdy, pokud nepřichází v úvahu podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.) a ani podání návrhu na zrušení opatření obecné povahy (§ 101a a násl. s. ř. s.).“ Žalobce navrhuje, aby soud žalovanému uložil povinnost zrušit dodatečný platební výměr, jenž je klasickým aktem rozhodovací činnosti, proti němuž se lze v řízení před správním orgánem bránit odvoláním, což žalobce také učinil. Přestože je ze žalobní argumentace zřejmý žalobcův názor, že dodatečný platební výměr vůbec neměl být vydán, protože marně uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu, není tato skutečnost způsobila zvrátit závěr soudu o nepřijatelnosti této části zásahové žaloby. Všechny žalobcem namítané skutečnosti totiž mohou být předmětem přezkumu v řízení o odvolání, které žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru podal, a případně i v řízení o správní žalobě směřující proti rozhodnutí odvolacího orgánu.
39. Situací, kdy daňový subjekt brojil zásahovou žalobou proti dodatečnému platebnímu výměru ve fázi dosud neskončeného odvolacího řízení, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4.11.2021, č.j. 1 Afs 276/2021-39, v němž výslovně konstatoval, že „(p)osuzování zákonnosti dodatečného platebního výměru by v této fázi bylo zcela nesystematické a nepřijatelným způsobem by nabrazovalo činnost žalovaného 1), jemuž zákon svěřil pravomoc rozhodovat o opravném prostředku proti rozhodnutí žalovaného 2).“ (pozn. soudu – ve věci řešené citovaným rozsudkem bylo žalovaným 1) Odvolací finanční ředitelství a žalovaným 2) Finanční úřad pro Středočeský kraj). Odkázat lze rovněž závěry rozsudku ze dne 31.10.2018 č.j. 7 Afs 207/2018 – 23, jímž Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost podanou proti usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby na určení nezákonnosti zahájení a provedení doměřovacího řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob.
40. Nelze přehlédnout, že odvolací řízení inicioval sám žalobce podáním odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Takto zahájené odvolací řízení je možné (a nutné) ukončit výlučně způsobem, který zákon (v tomto případě daňový řád) stanoví.
41. Zásahová žaloba v té části, v níž se žalobce (byť nepřímo) domáhá zrušení dodatečného platebního výměru a ukončení daňového odvolacího řízení, je tedy podle § 85 s.ř.s. nepřijatelná, protože žalobce se může ochrany svých práv domáhat jinými právními prostředky - odvoláním a následně žalobou proti rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Dalším důvodem nepřijatelnosti této části žaloby je skutečnost, že obsahově směřuje proti dodatečnému platebnímu výměru, tj. proti rozhodnutí správního orgánu. Ze znění shora

citovaného ustanovení § 82 s.ř.s. nicméně plyne, že zásahovou žalobou nelze napadat zásah v podobě rozhodnutí (viz slova „který není rozhodnutím“). Soudu proto nezbylo než žalobu v této části podle § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s. odmítnout.

42. Zbývající část žaloby soud posoudil věcně a na základě tohoto posouzení dospěl k závěru o její nedůvodnosti.
43. Z ustanovení § 82 s.ř.s. plyne, že pro úspěšnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je třeba splnit následující předpoklady (obdobně klasifikoval uvedené předpoklady Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17.3.2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65): žalobce musí být přímo (1) zkrácen na svých právech (2) nezákonným (3) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze žalobci ochranu podle § 82 a násl. s.ř.s. poskytnout.
44. Soud se tedy zabýval tím, zda v případě žalobcem napadeného postupu k odstranění pochybností a jeho samotného zahájení výzvou k odstranění pochybností jsou splněny všechny shora uvedené podmínky pro určení nezákonnosti těchto zásahů.
45. Postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu i samotnou výzvu k odstranění pochybností, jež tento postup zahajuje, lze podřadit pod pojem „zásah“ ve smyslu § 82 s.ř.s. V tomto směru lze odkázat například na rozsudek ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že pokud je postup k odstranění pochybností prováděn v rozporu se zákonem, jde o nezákonný zásah. Je tedy splněn čtvrtý předpoklad, protože z uvedeného závěru též implicitně plyne, že výzva k odstranění pochybností není správním rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s.
46. Postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového byl v projednávané věci veden vůči žalobci, a pouze jemu byla také adresována výzva k odstranění pochybností. Splněn je tak i pátý předpoklad, že oba tyto zásahy byly zaměřeny přímo proti žalobci.
47. Soud následně přistoupil k posouzení toho, zda byla splněna druhá z výše uvedených podmínek pro vyhovění zásahové žalobě, kterou je nezákonnost namítaného zásahu. Jádrem žalobní argumentace je v podstatě pouze jeden žalobní bod, v němž žalobce namítá prekluzi práva správce daně stanovit daň za rozhodné zdaňovací období. Klíčová je přitom otázka, zda výzva k podání dodatečného daňového přiznání vedla k doměření daně žalobci, což by znamenalo, že lhůta pro stanovení daně se podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužila o 1 rok. Soud má ve shodě s názorem žalovaného za to, že tomu tak skutečně bylo.
48. Tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání (§ 148 odst. 1 věta druhá daňového řádu). V případě zdaňovacího období od 1.10.2017 do 30.9.2018 uplynula žalobci lhůta pro podání řádného daňového tvrzení v souladu s § 136 daňového řádu dne 1.4.2019, což byl také den, kdy žalobce řádné daňové přiznání podal. Tříletá lhůta pro stanovení daně tedy uplynula dne 1.4.2022.
49. Zákonodárce v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu spojil prodloužení základní tříleté lhůty pro stanovení daně se dvěma různými skutečnostmi. První z nich spočívá v tom, že daňový subjekt v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně podal dodatečné daňové tvrzení, druhou je pak to, že v posledních 12 měsících před

uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.

50. Mezi stranami není sporu o tom, že první varianta v nyní projednávané věci nenastala, tj. že žalobce dodatečné daňové tvrzení v tříleté lhůtě (a to ani na výzvu) nepodal. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že „(j)e nepochybné, že reakci daňového subjektu na výzvu správce daně není možné vnímat jako podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu ust. § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tzn. podání, které by automaticky prodlužovalo lhůtu pro stanovení daně.“ Stejnou tezi zastává i žalobce, když v žalobě uvádí: „není sporné to, že případné podání dodatečného přiznání by mělo za důsledek prodloužení lhůty o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Toto však nenastalo.“ S tím se soud ztotožňuje a zároveň připomíná závěr Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29, že reakce daňového subjektu, který v návaznosti na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání vyjádří nesouhlas s důvody pro podání dodatečného daňového přiznání, nevede bez dalšího k prodloužení lhůty pro stanovení daně, aniž by bylo třeba zkoumat, zda výzva správce daně vedla k doměření daně.
51. Pro posouzení věci samé je klíčové zodpovězení otázky, zda výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání, která byla žalobci prokazatelně doručena krátce před uplynutím základní tříleté lhůty pro stanovení daně, vedla k doměření daně. Příčinná souvislost mezi výzvou podle § 145 odst. 2 daňového řádu a následným doměřením daně je dána tehdy, je-li daň doměřena přímo v návaznosti na tuto výzvu nebo v návaznosti na následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně skutečností vyjádřených ve výzvě, která tudíž nesmí být toliko formálním úkonem a správce daně k ní nemůže přistoupit nahodile a bez jakéhokoliv důvodu (tj. je třeba rovněž naplnit podmínku materiální). Mezi vydáním výzvy a doměřením daně musí být blízká věcná i časová souvislost (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 1 Afs 300/2017- 26 a ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 66/2020-32, bod 16).
52. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 1.3.2022 byla žalobci doručena ještě před uplynutím základní tříleté lhůty pro stanovení daně. V jejím odůvodnění žalovaný srozumitelně vyložil důvody, které ho vedly k závěru, že žalobci bude za rozhodné zdaňovací období doměřena daň. K tomuto závěru žalovaný dospěl na základě zjištění, která učinil v rámci daňové kontroly žalobce (resp. jeho právního předchůdce) za jiné zdaňovací období. Vysvětlil, že úrokové náklady z korunových dluhopisů v hodnotě 17 milionů korun emitovaných předchůdcem žalobce zahrnul žalobce do hospodářského výsledku a tyto zároveň vstoupily jako položka snižující základ daně z příjmů. Následně dne 21.4.2022, tj. již po uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně, žalovaný vyzval žalobce k odstranění pochybností o pravdivosti jeho tvrzení obsaženého v podání ze dne 31.3.2022, v němž žalobce setrval na tom, že jeho řádné daňové přiznání je v souladu s příslušnými právními předpisy. V odůvodnění výzvy k odstranění pochybností žalovaný ještě podrobněji vysvětlil důvody svého přesvědčení, že žalobce při podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období od 1.10.2017 do 30.9.2018 nepostupoval v souladu se zákonem, protože neoprávněně uplatnil úroky z korunových dluhopisů do daňově účinných nákladů. V dodatečném platebním výměru ze dne 20.6.2022 pak žalovaný uvedl, že pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce o jeho postupu v souladu s právem při podávání řádného daňového přiznání nebyly odstraněny. Žalovaný měl naopak za průkazně podložené, že částka úroků z předmětných korunových dluhopisů byla zahrnuta

v účetnictví, ačkoliv byl tento finanční nástroj užit k výplatě snížení základního kapitálu společníkům, což je činnost, která nesouvisí s podnikatelskou činností žalobce.

53. Z výše uvedeného je patrné, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, výzvu k odstranění pochybností i dodatečný platební výměr pojí zřetelná jednotící linie důvodů pro doměření daně. Žalovaný daň žalobci dodatečným platebním výměrem doměřil necelé 3 měsíce poté, co uplynula výzvou stanovená (a na žádost žalobce prodloužená) lhůta k podání dodatečného daňového přiznání. Blízká věcná i časová souvislost mezi vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a doměřením daně žalobci tedy v projednávané věci zjevně existuje. Pokud řetězec úkonů žalovaného, který započal vydáním lhůty podle § 145 odst. 2 daňového řádu ještě před uplynutím základní tříleté lhůty pro stanovení daně, vedl k doměření daně, došlo k prodloužení této lhůty podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu o jeden rok, což znamená, že výzva k odstranění pochybností i jí zahájený postup k odstranění pochybností jako celek byly učiněny v rámci takto prodloužené lhůty, a nebyly tudíž nezákonné, jak tvrdí žalobce.
54. Žalobci nelze přisvědčit v tom, že žalovaný judikaturní závěry Nejvyššího správního soudu interpretuje klamavě či je zavádějícím způsobem vytrhává z kontextu. Žalovaný uvážil o otázce prekluze práva na stanovení daně v souladu s účelem jím aplikovaných právních předpisů a s respektem k nosným důvodům rozsudků Nejvyššího správního soudu, které na sebe navazují. Koneckonců to, že při splnění podmínky příčinné souvislosti mezi výzvou podle § 145 odst. 2 daňového řádu a doměřením daně dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. a) téhož zákona, potvrzuje Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29, jehož se dovolává sám žalobce. Ve zmíněném rozsudku je výslovně uvedeno, že *„po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu. (...) účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná (a pravidelně 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, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly.“* Žalobce se při interpretaci tohoto rozsudku soustředil zejména na sdělení, že jakékoliv vyjádření daňového subjektu neznamená automaticky prodloužení lhůty pro stanovení daně, ačkoliv o této otázce nepanuje mezi účastníky řízení spor. Žalovaný nikdy netvrdil, že reakci žalobce ze dne 31.3.2022 považuje za dodatečné daňové přiznání. Tvrdil však, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání v daném případě vedla k doměření daně, v čemž mu soud dává za pravdu.
55. Pro úplnost lze konstatovat, že tatáž právní východiska, z jakých při doměření daně žalobci vyšel žalovaný, zastávají i autoři odborné literatury. Například Ondřej Lichnovský zaujal k této problematice v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu následující stanovisko: *„V praxi však nastávají spornější případy, kdy správce daně po vydání výzvy obdrží nesouhlasné stanovisko daňového subjektu (daňové tvrzení v materiálním smyslu), načež buďto zahájí postup k odstranění pochybností, či rovnou daňovou kontrolu. V případě zahájení postupu k odstranění pochybností se jedná o zachování kontinuity a vazby s výzvou. Proto případné doměření daně bude s touto v příčinné souvislosti, v důsledku*

čehož k prodloužení lhůty dojde.“ (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 637) Shodně se k této materii vyjadřuje i Tomáš Rozehnal těmito slovy: „Pokud správce daně nezahájí ohledně podaného dodatečného daňového přiznání daňovou kontrolu, ale postup k odstranění pochybností, zůstávají účinky výzvy na běh prekluzivní lhůty zachovány.“ (viz ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář).

56. Soud za souladné s právem považuje i to, že žalovaný spojil důvody výzvy k odstranění pochybností se svými pochybami o pravdivosti žalobcova tvrzení vyjádřeného v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, že žalobce při řádném daňovém tvrzení postupoval v souladu s platnými právními předpisy. Tuto žalobcovu reakci žalovaný posoudil jako kvalifikovaný nesouhlas s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce však tento postup vnímá, s jistou mírou nadsázky, jako jakýsi oslí můstek, jímž žalovaný navázal své pochybnosti, které bylo třeba označit při zahájení postupu podle § 89 a násl. daňového řádu, výlučně na žalobcovu reakci na výzvu a nikoliv přímo na samotné jádro problému, o němž ve skutečnosti panovaly pochybnosti ze strany žalovaného. Ty totiž mířily do oprávněnosti žalobcova postupu spočívajícího v uplatnění úroků z korunových dluhopisů jako položky snižující základ daně z příjmů.
57. Jakkoliv se tento procesní postup žalovaného může jevit do jisté míry krkolomným, neporušuje procesní práva žalobce, ani jej neznevýhodňuje oproti daňovým subjektům, které na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení) nereagují vůbec. Na případy, že daňový subjekt na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení nereaguje vůbec, pamatují ustanovení § 145 odst. 2 a 4 daňového řádu, která s netečností daňového subjektu spojují zahájení doměřovacího řízení v důsledku uplynutí lhůty stanovené k podání dodatečného daňového přiznání, v rámci něhož správce daně bez kontrolního postupu stanoví daň v rozsahu důvodů vydané výzvy dokazováním nebo podle pomůcek. Pokud však daňový subjekt vyjádří nesouhlas s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání, případně pokud, stejně jako to učinil žalobce, výslovně trvá na oprávněnosti svého postupu při podání řádného daňového přiznání, je tento kvalifikovaný nesouhlas legitimním důvodem pro zahájení postupu k odstranění pochybností.
58. Žalobcova dílčí žalobní námitka, že žalovaný mohl řešit procesní situaci jiným způsobem, a sice zahájením daňové kontroly namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, je pouhou hypotézou, která se míjí se skutečným průběhem daňového řízení. K zahájení daňové kontroly v dané věci zkrátka nedošlo, a je tedy zbytečné polemizovat o tom, že správce daně měl i tuto možnost. Soud ve vztahu k této žalobní argumentaci pouze obiter dictum dodává, že v souladu se závěry vyjádřenými v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014 - 55 je správce daně zásadně (tedy v běžných situacích) povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. V bodě 60 tohoto usnesení soud uvedl, že „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 od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující 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 nepřijatelně zakrývajících skutečný stav věci)

zmařit správné stanovení daně.“ Na existenci takových okolností nelze z předloženého spisového materiálu usuzovat a žalobce je ani netvrdil.

59. Výše uvedené lze shrnout tak, že žalovaný při vydání výzvy k odstranění pochybností a rovněž při následné realizaci postupu k odstranění pochybností jednal v souladu se zákonem. Tvrzení žalobce, že došlo k prekluzi práva žalovaného na stanovení daně, je nedůvodné, protože lhůta pro stanovení daně byla podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužena o jeden rok v důsledku oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, která vedla k doměření daně. V případě tvrzených nezákonných zásahů, které žalobce spatřuje ve vydání výzvy k odstranění pochybností a v následném postupu k odstranění pochybností zahájeném touto výzvou, tudíž není splněna třetí z výše uvedených podmínek pro vyhovění zásahové žalobě, kterou je nezákonnost namítaného zásahu. Soud proto žalobu ve zbývající části, to jest v té, ve které nebyla druhým výrokem tohoto rozsudku odmítnuta, třetím výrokem rozsudku podle § 87 odst. 3 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl. Vzhledem ke splnění podmínek uvedených v § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci takto rozhodl bez nařízení jednání.
60. Žalobce nebyl ve věci úspěšný (jeho žaloba byla částečně odmítnuta a ve zbytku zamítnuta) a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti v řízení nevznikly. Soud proto ve čtvrtém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
61. Částečné odmítnutí žaloby není důvodem pro (alespoň částečné) vrácení soudního poplatku žalobci podle § 10 odst. 3 věty třetí zákona o soudních poplatcích, byla-li žaloba ve zbývající části posouzena věcně. Jak dovodil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 30.9.2021, č.j. 4 Azs 187/2020-49, *„(ú)čelem zákonem stanovené povinnosti platit poplatky za podání návrhů na zahájení soudního řízení je mj. určité snížení finanční zátěže státu spojené s fungováním soudnictví (fiskální funkce). Vrácení poplatku tomu, kdo se dobrovolně rozhodl zahájit řízení, je výjimkou z pravidla, že poplatková povinnost dopadá na každého z případných navrhovatelů. Poplatek by se proto měl vracet pouze v případech zjevně soud nezatěžujících, tj. v případech, ve kterých k podrobnějšímu posuzování věci vůbec nedochází. Naopak začne-li se soud věcí zabývat podrobněji (lhostejno zda při jednání či až v rozhodnutí ve věci samé), nelze již poplatek vrátit.“*

Poučení:

Proti výroku I. tohoto rozsudku není kasační stížnost přípustná [§ 104 odst. 3 písm. b) s.ř.s.].

Proti výrokům II., III. a IV tohoto rozsudku 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. 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.

Praha 9. února 2023

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu