



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové v právní věci:

žalobkyně: **Play games a.s.**, IČO 24773255
sídlem V Holešovičkách 1443/4, 180 00 Praha 8
zastoupena advokátem Mgr. Tomášem Rabou
sídlem Rýmařovská 561, 199 00 Praha 9

proti

žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábřeží Kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

- I. Žaloba se zamítá
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobkyně se domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřuje v opakované daňové kontrole, kterou u ní má žalovaný provádět.
2. Žalovaný u žalobkyně zahájil 4. 2. 2021 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2015. Kontrola měla omezený rozsah, a sice

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

prověření transakcí souvisejících s emisí dluhopisů a prověření transakcí souvisejících s nákupem obchodního podílu v obchodní společnosti LUDUS VHP a. s., IČO 25762028. O nezákonnou opakovanou kontrolu se dle žalobkyně jedná v té části, jejím předmětem jsou transakce související s emisí dluhopisů žalobkyní.

3. Žalobkyně podala proti zahájení daňové kontroly stížnost, kterou žalovaný neshledal důvodnou.
4. Žalobkyně shrnula judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) k nezákonnosti opakované daňové kontroly a uvedla, že dopadá též na její případ. Žalovaný totiž prováděl v letech 2017 až 2020 rozsáhlou vyhledávací činnost, jejímž předmětem bylo právě prověření transakcí souvisejících s emisí dluhopisů. Žalovaný za tímto účelem zahájil 20. 4. 2017 místní šetření, v jehož rámci se žalobkyně k emisi opakovaně vyjádřila. Své vyjádření zopakovala i poté, co jí žalovaný 28. 7. 2020 opět vyzval k vyjádření. Žalobkyně též v rámci vyhledávací činnosti předložila žalovanému na jeho výzvu celou řadu podkladů.
5. Délka i rozsah vyhledávací činnosti svědčí dle žalobkyně o tom, že žalovaný překročil meze vyhledávací činnosti a místního šetření a jednalo se o skrytou daňovou kontrolu.
6. Žalobkyně proto navrhl, aby soud určil, že daňová kontrola v rozsahu transakcí souvisejících s emisí dluhopisů žalobkyní je nezákonným zásahem, zakázal žalovanému v daňové kontrole v tomto rozsahu pokračovat a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení.

2. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasí a navrhl, aby ji soud zamítl.
8. Zrekapituloval dosavadní průběh řízení, přičemž zdůraznil, že v žalobkynině případu jde o čtyři oddělené etapy:
 - i. Žalobkyně podala v březnu 2017 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2016. Žalovaný ji vyzval, aby odstranila vady přiznání, neboť nesprávně stanovila zdaňovací období. Dle žalovaného měla žalobkyně podat dvě přiznání – za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2015 a za období od 1. 1. 2016 do 30. 9. 2016. To žalobkyně učinila až v únoru 2018. Od toho okamžiku počala běžet lhůta pro stanovení daně.
 - ii. V roce 2017 provedl žalovaný vyhledávací činnost, jejímž cílem bylo shromáždit informace týkající se dluhopisů, které žalobkyně emitovala v roce 2012, a dluhopisů, které emitovaly jiné společnosti, přičemž na žalobkyni v důsledku fúze sloučením přešla práva a povinnosti plynoucí z držby těchto dluhopisů. V rámci této činnosti nevyšly najevo žádné skutečnosti, které by žalovaného vedly k dalšímu prověřování, proto činnost ukončil.
 - iii. V roce 2020 obdržel žalovaný dva podněty od jiného správního orgánu, na jejichž základě přistoupil k prověření peněžních transakcí uvedených v těchto podnětech. Transakce se týkaly dluhopisů emitovaných v roce 2012.
 - iv. Daňovou kontrolu zahájil žalovaný 4. 2. 2021 mj. na základě informací zjištěných v rámci vyhledávací činnosti v roce 2020. Proti zahájení se žalobkyně bránila stížností, kterou žalovaný neshledal důvodnou.
9. Žalovaný souhlasí s judikaturou, kterou žalobkyně citovala, má však za to, že nevybočil z mantinelů vyhledávací činnosti. Vyhledávací činnost v roce 2017 nemá přímou návaznost na důvody, pro které žalovaný zahájil daňovou kontrolu. Teprve souhrn informací získaných v letech 2017 a 2020 vzbudil u žalovaného pochybnosti o stanovené dani za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2015, pročež zahájil daňovou kontrolu.
10. Žalovaný má dále za to, že pokud by vyhledávací činnost překročila zákonné meze, jednalo by se o nezákonný postup správce daně, nikoliv o skrytou daňovou kontrolu, neboť ta nebyla zahájena. Formální zahájení daňové kontroly je přitom dle žalovaného nutnou

podmínkou pro provádění daňové kontroly, neboť se s tím pojí řada zásadních právních následků. Daňový subjekt se přitom proti excesivní vyhledávací činnosti může bránit přímo.

11. Pokud by soud dospěl k závěru, že vyhledávací činnost v roce 2017 byla daňovou kontrolou v materiálním smyslu, nezpůsobila by dle žalovaného tato vada nezákonnost později zahájené daňové kontroly. Jednalo by se sice o opakovanou daňovou kontrolu, ale pro její zahájení by byly naplněny podmínky dle § 85a odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť žalovaný zjistil nové skutečnosti, které nemohly být bez jeho zavinění dříve uplatněny. Těmito skutečnostmi jsou informace, které žalovaný shromáždil v rámci vyhledávací činnosti v roce 2020 na základě podnětu od jiného orgánu státní moci.

3. Ústní jednání

12. Ve věci se konalo ústní jednání v souladu s § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
13. Žalobce setrval na své žalobní argumentaci, na jejíž písemné vyhotovení odkázal. Zdůraznil, že vyhledávací činnost trvala nebyvale dlouho a v jejím rámci si žalovaný od žalobkyně vyžádal značné množství listin.
14. Žalovaný též odkázal na svoji argumentaci. Zdůraznil, že i kdyby vyhledávací činnost byla skrytou daňovou kontrolou, byly splněny podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu.
15. Žalobkyně a žalovaný učinili na jednání nesporným, že daňová kontrola, v níž žalobkyně spatřuje nezákonný zásah, nadále trvá. Shodné tvrzení účastníků vzal proto soud za své skutkové zjištění (§ 120 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve spojení s § 64 s. ř. s.)
16. Soud na jednání provedl v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. k důkazu *výpisy z obchodního rejstříku společností BRUNICO s.r.o., IČO 29141206 (dále jen „Brunico“), MUNDIAL s.r.o., IČO 29141893 (dále jen „Mundial“), a DaTu Invest, s. r. o., IČO 06630740 (dále jen „DaTu Invest“)*. Dále k důkazu provedl postupem dle § 45 odst. 4 věta druhá s. ř. s. k důkazu z neveřejné části daňového spisu *úřední záznam ze 7. 9. 2018 a informaci od Finančního analytického úřadu z 9. 7. 2019*. Vzhledem k tomu, že tyto dokumenty byly součástí vyhledávací části spisu, provedl soud k důkazu pouze jejich části potřebné pro posouzení nyní projednávané věci. Kopie dokumentů, v nichž jsou viditelné pouze tyto relevantní části, založil soud do soudního spisu (k tomu srov. bod 30 komentáře k § 45 odst. 4 In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 354). Skutečnosti, které z důkazů zjistil, jsou pro přehlednost uvedeny dále v samotném posouzení důvodnosti žaloby.

4. Posouzení věci soudem

17. Žalobkyně se domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Dle § 82 s. ř. s. se *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*.
18. Za nezákonný zásah považuje žalobkyně opakovanou daňovou kontrolu. Domáhá se jednak vyslovení, že zásah je nezákonný, jednak zákazu v něm pokračovat. Jde tedy o kombinaci petitu deklaratorního a záporního. Taková kombinace je možná (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS z 26. 3. 2021, čj. 6 As 108/2019-39, č. 4178/2021 Sb. NSS, *Žaves*, bod 108).

19. Soud se nejprve zabýval splněním podmínek řízení a poté nezákonností samotného zásahu.

4.1 Podmínky řízení

20. Ochranu před nezákonným zásahem poskytuje správní soud tehdy, je-li žalobce přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byt jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze žalobci ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (srov. rozsudek NSS ze 17. 3. 2008, čj. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS). Soud přitom musí nejprve zkoumat splnění čtvrté podmínky, neboť neexistence zásahu vede k nepřijatelnosti žaloby (srov. rozsudky NSS z 19. 9. 2007, čj. 9 Aps 1/2007-68, č. 1382/2007 Sb. NSS, a z 18. 12. 2019, čj. 6 As 167/2019-36, č. 3973/2020 Sb. NSS).
21. Namítaný zásah může být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Judikatura dospěla k závěru, že nezákonným zásahem může být samotné zahájení a provádění daňové kontroly i nezákonná opakovaná daňová kontrola (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS z 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 42, a rozsudky NSS z 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, a z 29. 1. 2020, čj. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS, bod 12). Čtvrtá podmínka výše uvedeného testu je proto splněna a žaloba je přijatelná.
22. Dle § 85 s. ř. s. platí, že *žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný*. V posuzované věci se žalobkyně nedomáhá vydání pouze deklaratorního výroku, ale též výroku záporního. Daňový řád však žalobkyni nenabízí žádné právní prostředky, kterými by se mohla domáhat ochrany či nápravy (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS z 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS, bod 47). Žaloba je proto přípustná.
23. Žaloba je rovněž včasná. Dle § 84 odst. 1 *žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo*. Žalobkyně nenapadla pouze určitý úkon v rámci daňové kontroly, nýbrž část předmětu daňové kontroly, která nadále trvá, jde tudíž o trvající zásah a žalobkyni nemohla lhůta k podání žaloby uplynout (srov. náleží Ústavního soudu z 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, *Eurovia*, bod 43). Žaloba je proto též včasná.
24. Soud má dále za to, že je splněna i první, druhá a pátá podmínka výše uvedeného testu. Žalobkyně je kontrolovaným subjektem, zásah tudíž směřuje přímo vůči ní a jejím právům. Mezi účastníky je sporné splnění podmínky třetí – zda jde o nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu v části kontroly transakcí souvisejících s emisí dluhopisů žalobkyní. Soud se proto zabýval splněním této podmínky a přezkoumal označený zásah žalovaného v mezích žalobních námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.).

4.2 Důvodnost žaloby

25. Pro posouzení důvodnosti žaloby je podstatné, zda vyhledávací činnost prováděná v letech 2017 a 2020 překročila zákonné meze vyhledávací činnosti, a byla tak materiálně (skrytou) daňovou kontrolou. Pouze v takovém případě by totiž bylo možné u následně zahájené daňové kontroly hovořit o daňové kontrole *opakované* a zkoumat její zákonnost.

26. NSS v rozsudku z 31. 5. 2017, čj. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS, *Ecoplast*, navázal na svoji dřívější judikaturu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a uvedl, že mezi daňovou kontrolou a místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti je podstatný rozdíl, přičemž správce daně si mezi nimi nemůže libovolně vybírat (bod 19 citovaného rozsudku).
27. V rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu (§ 78 odst. 1 daňového řádu). V rámci této činnosti pak správce daně může mj. provádět místní šetření [odst. 3 písm. e) citovaného ustanovení]. Cílem místního šetření je získávat předběžné informace o daňových subjektech, které lze využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. Oproti tomu daňová kontrola má za cíl zjistit nebo prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně (srov. rozsudek NSS z 2. 7. 2020, čj. 7 Afs 390/2019-44, *Jansen Display*, bod 30). Daňová kontrola je totiž institutem sloužícím ke komplexnímu ověřování daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 85 odst. 1 daňového řádu).
28. Správce daně vykročí z mezí vyhledávací činnosti nejen tehdy, když si v rámci místního šetření vyžádá od daňového subjektu celé účetnictví a evidenci pro daňové účely (jak tomu bylo ve věci *Ecoplast*), ale též, když si vyžádá menší množství podkladů a kontroluje menší rozsah okolností, ale namísto pouhého zjišťování podkladových informací a mapování terénu provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (srov. *Jansen Display*, bod 35). Pro posouzení, zda je místní šetření již skrytou daňovou kontrolou, je podstatné jednání správce daně před místním šetřením, pensum dokladů, které si správce daně vyžádá a prověří, okolnosti místního šetření a jednání správce daně po místním šetření (srov. *Jansen Display*, bod 37).
29. Zároveň je třeba mít na paměti, že místní šetření není vyhrazeno pouze pro daňovou kontrolu a lze ho provádět i v rámci vyhledávací činnosti. Výše uvedená judikatura nemá vést k vyprázdnění obsahu místního šetření jako nástroje vyhledávací činnosti (srov. nedávný rozsudek NSS z 6. 2. 2023, čj. 5 Afs 287/2021-32, *MK-Revize*, bod 30).
30. Z výše uvedené judikatury plyne, že posouzení, zda správce daně překročil mantinely místního šetření je do značné míry skutkovou otázkou. Soud proto zkoumal okolnosti místního šetření v roce 2017 a vyhledávací činnosti v roce 2020 a následné jednání žalovaného. Ze správního spisu a provedených důkazů zjistil následující skutečnosti podstatné pro posouzení věci.
31. Žalobkyně podala 30. 3. 2017 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2016. Žalovaný žalobkyni kontaktoval v dubnu 2017 za účelem sjednání termínu místního šetření. Místní šetření se konalo v žalobkynině sídle 20. 4. 2017 a trvalo od 9:00 do 12:25. Předmětem bylo: „*místní šetření v rámci vyhledávací činnosti správce daně zaměřené na dluhopisy emitované v prosinci 2012*“. Protokol dále specifikuje, že účelem jednání je „*zjištění účetních, daňových souvislostí a dalších okolností týkajících se dluhopisů emitovaných v prosinci 2012*“ a předmětem šetření jsou tři okruhy tzv. korunových dluhopisů:
- i. dluhopisy emitované žalobkyní 20. 12. 2012 v celkové hodnotě 400 mil. Kč s úrokovou sazbou ve výši 12 % p. a. a konečnou splatností 20. 12. 2032,
 - ii. dluhopisy emitované společností BRUNICO s.r.o., IČO 29141206 (dále jen „Brunico“), 28. 12. 2012 v celkové hodnotě 50 mil. Kč se stejnou úrokovou sazbou a splatností,

- iii. dluhopisy emitované společností MUNDIAL s.r.o., IČO 29141893 (dále jen „Mundial“), 28. 12. 2012 v celkové hodnotě 50 mil. Kč se stejnou úrokovou sazbou a splatností.

Soud pro přehlednost dodává, že společnost Brunico i Mundial následně v roce 2014 zanikly fúzí sloučením, přičemž jejich nástupnickou společností se stala žalobkyně. Tato skutečnost plyne z výpisů z obchodního rejstříku obou zanikajících společností, které soud provedl na jednání k důkazu.

32. K jednotlivým dluhopisům kladl správce daně žalobkyni v rámci místního šetření řadu otázek. Mimo jiné tyto:

- i. jaký byl důvod pro emisi dluhopisů a kdo o ní rozhodl,
- ii. zda daňový subjekt zvažoval i jiné alternativy pro získání finančních prostředků,
- iii. zda byla emise realizována na základě veřejné nabídky a zda byla určena pro konkrétního kupujícího,
- iv. jakým způsobem byla zaplacená cena za dluhopisy,
- v. jak byla stanovena výše úrokové sazby a zda bylo využito znaleckého posudku,
- vi. proč byla jmenovitá hodnota dluhopisů 1 Kč a jaký vliv by na dosažení důvodu emise měla hodnota vyšší,
- vii. jakým způsobem byly vypláceny úroky z dluhopisů a zda byly nákladové úroky vykázány jako daňové účinné,
- viii. zda byly v období 1. 1. 2014 až 30. 9. 2016 vypláceny úroky z dluhopisů spojeným osobám a pokud ano, zda u nich byl proveden test nízké kapitalizace,
- ix. jaké důvody vedly žalobkyni k odštěpení části svého jmění a jeho přechodu na jinou společnost, která se kvůli tomu stala osobou povinnou plnit závazky z dluhopisů emitovaných žalobkyní,
- x. zda je podobnost emisních podmínek u výše uvedených emisí čistě náhodná nebo tím byl sledován nějaký záměr s ohledem na následnou fúzi žalobkyně se společností Brunico a Mundial,
- xi. k jakému účely použila žalobkyně finanční prostředky získané jednotlivými emisemi.

33. Z protokolu o místním šetření dále vyplývá, že žalovaný převzal kopie všech dokladů, které mu žalobkyně předložila, mimo jiné výpisy z účtů, smlouvy o upsání dluhopisů, přehledy vyplacených úroků, emisní podmínky a účty hlavní knihy, na nichž žalobkyně účtuje o jednotlivých položkách vlastního kapitálu, za účetní období 1. 1. 2014 až 30. 9. 2016. Následně žalobkyně 29. 5. 2017 a 12. 6. 2017 předložila řadu dalších dokumentů, z nichž některé žalovaný požadoval během místního šetření a některé dodatečně, a odpověděla jednak na dotazy, na něž neznala odpověď během šetření, jednak na doplňující dotazy správce daně. Správce daně mj. požadoval, aby žalobkyně:

- i. specifikovala a doložila pohledávky, které byly započteny oproti pohledávkám z titulu upsání dluhopisů, a
- ii. sdělila, jaká ochranná známka byla předmětem nepeněžitěho vkladu akcionářů mimo základní kapitál a jak byla oceněna.

34. Z protokolu o místním šetření i podkladů, které předložila žalobkyně, plyne, že jedním z upisovatelů žalobkyniných dluhopisů byl pan Ing. D. T., který upsal dluhopisy ve výši 10 000 000 Kč, byl členem žalobkynina představenstva a vlastnil v ní podíl.

35. Z úředního záznamu ze 7. 9. 2018 plyne, že žalovaný vyhledávací činnost zaměřenou na emise dluhopisů ukončil, neboť nezjistil u žalobkyně žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že by při uplatnění úroků z dluhopisů jako daňově účinného nákladu porušila zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zároveň je ze záznamu zřejmé, že k ukončení

vyhledávací činnosti nedošlo dříve proto, že žalovaný čekal, až žalobkyně podá daňové priznání k dani z příjmů právnických osob se správně vymezenými zdaňovacími obdobími.

36. Žalovaný následně vyzval žalobkyni 18. 6. 2019 k zaslání podkladů a sdělení skutečností ve vztahu k emisím dluhopisů v roce 2012 společnostmi REGANTO, a. s., IČO 24210765, a SOLANERA, s.r.o., IČO 29139902. Na to žalobkyně reagovala podáním z 31. 7. 2019. Tato část vyhledávací činnosti se netýká emise dluhopisů žalobkyně, a nesouvisí proto s žalovaným zásahem.
37. Žalovaný obdržel 9. 7. 2019 *informaci od Finančního analytického úřadu*. V ní úřad žalovanému sdělil, že Ing. D. T. vkládal v období od 4. 9. 2018 do 19. 6. 2019 na svůj bankovní účet vysoké vklady v hotovosti, přičemž v čestném prohlášení uvedl, že jde o finanční prostředky, které nabyl převodem jmění zaniklé společnosti DaTu Invest, na něj jako společníka. Tyto prostředky by dle Finančního analytického úřadu mohly být aktiva vedená především na pokladně společnosti DaTu Invest ve výši 162 646 000 Kč, které byly pravděpodobně historicky vedeny již na pokladně žalobkyně. Zároveň Ing. T. v oznámení o osvobozených příjmech za rok 2018 z 8. 2. 2019 deklaroval osvobození příjmů ve výši 116 700 000 Kč z úplatného převodu cenného papíru dle § 4 odst. 1 písm. x) zákona o daních z příjmů. Finanční analytický úřad shledal možný rozpor mezi tvrzeními Ing. T. vůči bance a finančnímu úřadu s tím, že existuje podezření, zda transakcemi na účtu Ing. T. nedocházelo ke zdanitelným plněním, z nichž účelově nebyla odvedena daň z příjmů Ing. T. nebo společností DaTu Invest či žalobkyně. Zdroj prostředků není zcela zřejmý.
38. Z *výpisu z obchodního rejstříku* společnosti DaTu Invest plyne, že v roce 2018 došlo k odstěpení části žalobkynina jmění a jeho sloučení se společností DaTu Invest jako nástupnickou společností. Projekt rozdělení byl z 27. 2. 2018. Stejný rok došlo k zániku společnosti DaTu Invest, a to s převodem jmění na jediného společníka – pana Ing. T.. Projekt převodu jmění byl z 26. 7. 2018.
39. Výzvou z 28. 7. 2020 žalovaný vyzval žalobkyni, aby mj. sdělila a doložila, jakým způsobem ve svém účetnictví evidovala finanční prostředky ve výši 162 646 000 Kč, které byly v hotovosti převedeny do společnosti DaTu Invest, a kdy v rámci svého účetnictví zaúčtovala dluhy, které následně převedla do společnosti DaTu Invest. K třem výše uvedeným emisím dluhopisů požadoval žalovaný sdělit a doložit:
 - i. kdo byl držitelem dluhopisů od jejich vydání do současnosti,
 - ii. smlouvy o úpisu dluhopisů,
 - iii. jakým způsobem byly pohledávky z titulu upsaných dluhopisů uhrazeny a zaúčtovány,
 - iv. k jakému účelu využila finanční prostředky získané úpisem dluhopisů.
40. Podáním z 24. 8. 2020 žalobkyně na dotazy žalovaného odpověděla, přičemž ohledně emisí dluhopisů odkázala na proběhlé místní šetření.
41. Daňovou kontrolu mj. v rozsahu prověření transakcí souvisejících s emisí dluhopisů zahájil žalovaný oznámením ze 4. 2. 2021.
42. Z výše uvedených skutečností předně vyplývá, že vyhledávací činnost v roce 2017 a nebyla kontinuální činností, jak se žalobkyně domnívá. Ze spisu a provedeného dokazování jasně plyne, že žalovaný první vyhledávací činnost ukončil v září 2018 a vyhledávací činnost v roce 2020 zahájil na základě nových informací získaných od Finančního analytického úřadu.

43. Žalobkyně však zároveň poukazovala na to, že i rozsah místního šetření sám o sobě překročil zákonné meze. V této části žalobní argumentace jí soud dává za pravdu.
44. Skutkové okolnosti místního šetření a navazujících úkonů žalované, které soud popsal výše, jsou do velké míry podobné těm, které NSS posuzoval v rozsudku z 1. 3. 2022, čj. 7 Afs 231/2021-31, *Showdown Displays*, a u nichž dospěl k závěru, že finanční úřad vykročil z mezí místního šetření.
45. Ve věci *Showdown Displays* považoval NSS za podstatné, že finanční úřad byl s daňovým subjektem v kontaktu již před samotným místním šetřením, vyžádal si veškeré doklady týkající se oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj, místní šetření probíhalo po dobu několika hodin, daňový subjekt předložil správci daně značné množství podkladů, přičemž kopie některých podkladů pak úřední osoby převzaly, a v rámci místního šetření nebyly pouze procházeny listinné podklady, ale daňový subjekt úředním osobám vysvětlil kalkulaci odpočtu na výzkum a vývoj a uplatnění mzdových nákladů. Daňový subjekt navíc následně poskytl finančnímu úřadu dalších 40 dokumentů týkajících se projektů výzkumu a vývoje (srov. body 30 a 31 rozsudku *Showdown Displays*).
46. Obdobně tomu bylo i v žalobkynině případě. Účel místního šetření je formulován relativně otevřeně a zahrnuje zjišťování účetních a daňových souvislostí a dalších okolností ohledně emitovaných dluhopisů. Žalovaný si na místním šetření vyžádal v zásadě všechny představitelné dokumenty ve vztahu k emisím dluhopisů a kopie všech dokumentů, které žalobkyně předložila na místě, převzaly úřední osoby žalovaného. Další dokumenty následně žalobkyně žalovanému zaslala a odpověděla i na doplňující dotazy, které na ni žalovaný měl. I v případě žalobkyně trvalo místní šetření řadu hodin (v žalobkynině případě téměř 3,5 hodiny – od 9:00 do 12:25; v případě *Showdown Displays* šlo o lehce přes 2,5 hodiny – od 11:30 do 14:10, srov. bod 15 rozsudku *Showdown Displays*). Za nejpodstatnější však zdejší soud považuje skutečnost, že žalovaný nepožadoval po žalobkyni pouze listiny či jiné důkazní prostředky, ale chtěl po ní též vysvětlit okolnosti jednotlivých emisí (jaký byl důvod emise, proč byla jmenovitá hodnota dluhopisů právě 1 Kč a co by se stalo, kdyby byla vyšší, jaké důvody vedly žalobkyni k odštěpení části svého jmění, proč jsou jednotlivé emisní podmínky podobné, k čemu žalobkyně použila finanční prostředky z emisí – srov. výše bod 32 odůvodnění). Žalovaný navíc neustal u dotazů položených na místním šetření, ale položil následně žalobkyni i další doplňující dotazy.
47. S ohledem na tyto okolnosti je nutné uzavřít, že se žalovaný v rámci místního šetření neomezil na pouhé zjišťování podkladových informací a mapování terénu, ale ve své podstatě již zjišťoval a ověřoval správnost daňové povinnosti (resp. daňové ne/účinnosti úroků z dluhopisů). Takové zjišťování však již patří do daňové kontroly.
48. Soud proto shrnuje, že místní šetření provedené u žalobkyně v roce 2017 vykročilo z mezí místního šetření v rámci vyhledávací činnosti a materiálně představovalo skrytou daňovou kontrolu. Tento závěr však automaticky neznamená, že následná daňová kontrola představovala nezákonný zásah.
49. Daňovou kontrolu lze totiž opakovat za podmínek stanovených v § 85a odst. 1 daňového řádu (do 31. 12. 2020 byla shodná úprava v § 85 odst. 5 daňového řádu), přičemž žalovaný uvádí, že tyto podmínky byly v žalobkynině případě splněny. Judikatura navíc dovodila, že v některých případech následně zahájená daňová kontrola nemusí být opakovanou daňovou kontrolou, ale fakticky odstraněním předchozího nezákonného stavu (srov. rozsudek NSS z 10. 8. 2022, čj. 10 Afs 122/2022-36, *Tipsport*, bod 18).

50. Jde-li o druhou ze zmíněných možností, ta v posuzované věci zjevně není dána.
51. Místní šetření proběhlo v dubnu 2017 a poslední doplňující vyjádření žalobkyně zaslala žalovanému v červnu stejného roku. Daňovou kontrolu zahájil žalovaný v únoru 2021. Mezi posledním žalobkyniným podáním a zahájením daňové kontroly uběhlo přes 3,5 roku. Ve věci *Tipsport* NSS posuzoval situaci, v níž mezi posledním vyjádřením daňového subjektu a zahájením daňové kontroly uběhlo přibližně 3,5 měsíce. Dospěl k závěru, že v takovém případě nelze skrytou daňovou kontrolu považovat za ukončenou a její formální zahájení odstraňuje nezákonný stav (bod 19 až 23 rozsudku NSS). Ve věci *Showdown Displays* naopak uvedl, že u prodlevy v délce přesahující jeden rok může daňový subjekt legitimně usuzovat na to, že v pořadí první postup byl již ukončen (body 18 a 37 rozsudku NSS).
52. Jakkoliv jistě není možné exaktně určit obecně přijatelnou délku mezi ukončením skryté daňové kontroly a formálním zahájením „druhé“ daňové kontroly, v posuzované věci je přesto zcela zjevné, že doba mezi posledním žalobkyniným podáním a zahájením daňové kontroly výrazně přesahuje dobu, kterou by s ohledem na judikaturu v obdobných věcech bylo možné považovat za přijatelnou. Daňová kontrola, kterou žalovaný zahájil v únoru 2021, je proto opakovanou kontrolou. Je proto třeba zkoumat, zda bylo možné kontrolu opakovat.
53. K tomu je třeba předně podotknout, že na rozdíl od věcí *Showdown Displays* a *Tipsport* v nyní posuzované věci žalovaný v soudním řízení tvrdil, že jsou dány zákonné důvody pro opakování daňové kontroly. V případech posuzovaných NSS to správce daně netvrdil a důvod pro opakování ani nevyplýval ze správního spisu (bod 37 rozsudku *Showdown Displays* a bod 13 rozsudku *Tipsport*).
54. Žalovaný opírá oprávněnost zahájení daňové kontroly o důvod dle § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu, dle kterého lze daňovou kontrolu opakovat tehdy, pokud *správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům.*
55. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že daňovou kontrolu zahájil v návaznosti na informace zjištěné v rámci vyhledávací činnosti v roce 2020. K vyhledávací činnosti žalovaný přistoupil poté, co obdržel podnět od Finančního analytického úřadu. Soud proto zkoumal, zda tyto skutečnosti naplňují podmínky dle § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu, přičemž dospěl k závěru, že ano.
56. Z *informace od Finančního analytického úřadu z 9. 7. 2019* plynou nové skutečnosti, které jsou relevantní pro žalobou napadený rozsah daňové kontroly. Mezi čestným prohlášením pana Ing. T. vůči bance ohledně původu vysokých hotovostních vkladů a jeho oznámením o osvobozených příjmech za rok 2018 je potenciální rozpor ohledně původu finančních prostředků. Jméno společnosti DaTu Invest, z něhož dle jednoho z tvrzení Ing. T. měly pocházet hotovostní prostředky vložené na jeho účet, mělo navíc pravděpodobně původ v prostředcích vedených historicky na žalobkynině podkladně a následně odštěpených a převedených na společnost DaTu Invest.
57. Z předchozích zjištění žalovaného zároveň vyplývalo, že pan Ing. T. je jedním z upisovatelů žalobkyniných dluhopisů a byl členem jejího představenstva.

58. Tyto okolnosti považuje zdejší soud za dostatečné proto, aby žalovaný mohl opakovat daňovou kontrolu ohledně emise dluhopisů žalobkyní. Jde totiž o nové skutečnosti, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené žalobkyniny daně z příjmů právnických osob.
59. Žalobkyně má pravdu, že žalovaný neuvedl důvody pro opakování daňové kontroly v oznámení o zahájení daňové kontroly, jak vyžaduje § 85a odst. 2 daňového řádu. To je nicméně dáno specifičností nyní posuzované situace. První (skrytá) daňová kontrola nebyla formálně daňovou kontrolou – žalovaný ji formálně nezahájil a ani jeho další kroky neodpovídaly § 85 a násl. daňového řádu. Žalovaný měl naopak za to, že u žalobkyně provádí (pouze) místní šetření v rámci vyhledávací činnosti. V takové situaci nelze dle zdejšího soudu po žalovaném požadovat, aby v oznámení o zahájení opakované daňové kontroly uvedl důvody pro její opakování, neboť žalovaný se ani nedomníval, že daňovou kontrolu fakticky opakuje.

5. Závěr a náklady řízení

60. Soud shrnuje, že žalovaný u žalobkyně neprováděl kontinuální vyhledávací činnost od roku 2017 do roku 2020. Místní šetření, které žalovaný provedl v roce 2017, však přesáhlo meze vyhledávací činnosti a bylo skrytou daňovou kontrolou. S ohledem na odstup ukončení vyhledávací činnosti spojené s místním šetřením od následně formálně zahájené daňové kontroly, je nutné daňovou kontrolu zahájenou oznámením ze 4. 2. 2021 považovat v rozsahu transakcí souvisejících s emisí dluhopisů žalobkyní za opakovanou daňovou kontrolu. Pro opakování daňové kontroly byly nicméně splněny zákonné podmínky, neboť žalovanému poskytl Finanční analytický úřad nové skutečnosti, které byly způsobilé založit pochybnosti ve smyslu § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu. I přes pochybení žalovaného při místním šetření, nelze tudíž daňovou kontrolu v žalobou napadeném rozsahu považovat za nezákonný zásah.
61. Na základě shora uvedených skutečností dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. Proto ji výrokem I. zamítl postupem dle § 87 odst. 3 s. ř. s.
62. O nákladech řízení soud rozhodl výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 27. dubna 2023

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu