



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Play games a. s.**, IČO 24773255, se sídlem V Holešovičkách 1443/4, Praha 8, zast. Mgr. Tomášem Rabou, advokátem, se sídlem Rýmařovská 561, Praha 9, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábřeží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7, proti nezákonnému zásahu žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 4. 2023, č. j. 11 A 58/2022-39,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 4. 2023, č. j. 11 A 58/2022-39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřovala v provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2015, a to v rozsahu prověřování transakcí souvisejících s emisí dluhopisů.

[2] Poukázala na to, že správce daně u ní provedl v roce 2017 a dále pak znovu v roce 2020 rozsáhlou vyhledávací činnost, jejímž předmětem bylo prověření transakcí souvisejících s emisí dluhopisů. Tyto dluhopisy emitovala jednak sama žalobkyně, jednak společnosti, jejichž právní nástupkyní se poté stala právě žalobkyně. Doba provádění vyhledávací činnosti činila 45 měsíců, žalobkyně během ní poskytla žalovanému velké množství listin a rovněž vysvětlení transakcí, na které byla dotazována. Žalobkyně má za to, že vzhledem k rozsahu a době trvání vyhledávací činnosti ji lze považovat za skrytou

daňovou kontrolu. Dne 4. 2. 2021 zahájil žalovaný u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2015, a to v rozsahu prověření transakcí souvisejících s emisí dluhopisů a prověření transakcí souvisejících s nákupem obchodního podílu ve společnosti LUDUS VHP a. s.

[3] Žalobkyně se domnívá, že daňovou kontrolu zahájenou v roce 2021 je třeba považovat za opakovanou daňovou kontrolu, neboť jí předcházela skrytá daňová kontrola, která byla zaměřena rovněž na transakce související s emisí dluhopisů. Nebyly splněny podmínky stanovené v § 85a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), pro provedení opakované daňové kontroly, tato skutečnost není mezi účastníky sporná, neboť ji netvrdí ani žalovaný a důvody pro provedení opakované daňové kontroly nejsou uvedeny ani v oznámení o zahájení kontroly. Žalobkyně podala dne 26. 5. 2021 stížnost proti daňové kontrole, kterou žalovaný vyřídil přípisem ze dne 8. 7. 2021, aniž žalobkyni vyhověl. Žalobkyně navrhla, aby městský soud určil nezákonnost daňové kontroly a zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole, a to v rozsahu transakcí souvisejících s emisí dluhopisů.

[4] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že při provádění vyhledávací činnosti nevybočil z mantinelů zvolených postupů. Nesouhlasí s tím, že kdyby překročil rozsah vyhledávací činnosti, bylo by na místě považovat jeho činnost za skrytou daňovou kontrolu. Domnívá se, že proti takovému excesu by se měla žalobkyně bránit přímo. Překvalifikování formálních postupů v rámci vyhledávací činnosti jako zastřené daňové kontroly v materiálním smyslu vyvolává právní následky v několika rovinách, s čímž je spojena zásadní právní nejistota. I kdyby nyní prováděná daňová kontrola byla posouzena jako opakovaná, byly pro její zahájení splněny podmínky § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalovaný totiž v rámci vyhledávací činnosti v roce 2020 při prověřování peněžních transakcí získal informace, na které byl upozorněn podnětem jiného orgánu státní moci. Ve vztahu k prověření transakcí souvisejících s koupí obchodního podílu ve společnosti LUDUS VHP a. s. žalobkyně nezákonnost daňové kontroly nenamítá.

[5] Městský soud žalobu zamítl. Přisvědčil argumentaci stěžovatelky, že místní šetření uskutečněné v roce 2017 přesáhlo meze vyhledávací činnosti a bylo skrytou daňovou kontrolou. Daňová kontrola zahájená v roce 2021 tedy byla kontrolou opakovanou. Pro opakování daňové kontroly však byly splněny podmínky stanovené v § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalovaný totiž obdržel informaci Finančního analytického úřadu (dále jen „FAÚ“) ze dne 9. 7. 2019, kterou provedl městský soud při jednání důkaz a z níž plynou nové skutečnosti, které jsou relevantní pro žalobou napadený rozsah daňové kontroly.

[6] Městský soud z informace FAÚ zjistil, že Ing. Daniel Tůma vkládal v období od 4. 9. 2018 do 19. 6. 2019 na svůj bankovní účet vysoké vklady v hotovosti, přičemž ve svém čestném prohlášení uvedl, že se jedná o prostředky, jež nabyl převodem jmění zaniklé společnosti DaTu Invest, s. r. o. na něj jakožto společníka této společnosti. Podle FAÚ mohla být tato aktiva vedena především na pokladně společnosti DaTu Invest a byla pravděpodobně historicky vedena již na pokladně žalobkyně (v rámci odstěpení části jmění žalobkyně pak tato aktiva přešla na společnost DaTu Invest). Ing. Tůma podal oznámení

pokračování

o osvobozených příjmech za rok 2018, v němž deklaroval osvobození příjmu z úplatného převodu cenného papíru dle § 4 odst. 1 písm. x) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. FAÚ shledal možný rozpor v tvrzeních Ing. Tůmy, která poskytl jednak bance, jednak správci daně. Tento rozpor vyvolává podezření, zda transakcemi na účtu Ing. Tůmy nedocházelo ke zdanitelným plněním, z nichž nebyla odvedena daň z příjmů, a to ať již u Ing. Tůmy, společnosti DaTu Invest, nebo žalobkyně. Zdroj prostředků není zcela zřejmý. Městský soud dále z výpisu z obchodního rejstříku zjistil, že k odštěpení části jmění žalobkyně a jeho převodu na společnost DaTu Invest došlo v roce 2018. Ve stejném roce zanikla společnost DaTu Invest s převodem jmění na jediného společníka, jímž byl Ing. Tůma. Ing. Tůma byl v minulosti členem představenstva žalobkyně a upisovatelem jí emitovaných dluhopisů.

[7] Důvod pro provedení opakované daňové kontroly spatřuje městský soud v tom, že mezi čestným prohlášením Ing. Tůmy vůči bance ohledně původu vysokých hotovostních vkladů a jeho oznámením o osvobozených příjmech za rok 2018 je potenciální rozpor týkající se původu finančních prostředků. Jmění společnosti DaTu Invest, z něhož dle jednoho z tvrzení Ing. Tůmy měly pocházet hotovostní prostředky vložené na jeho účet, mělo navíc pravděpodobně původ v prostředcích vedených historicky na pokladně žalobkyně a následně bylo v rámci přeměny žalobkyně převedeno do společnosti DaTu Invest. Tyto skutečnosti vyhodnotil městský soud jako dostatečné pro opakování daňové kontroly, neboť jsou nové a zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně z příjmů právnických osob. Městský soud doplnil, že by nebylo korektní požadovat po žalovaném, aby s ohledem na specifika posuzované situace uvedl v oznámení o zahájení kontroly důvody jejího opakovaného provádění. První (skrytá) daňová kontrola totiž formálně nebyla daňovou kontrolou, žalovaný měl za to, že provádí místní šetření. Žalovaný se tedy nedomníval, že v roce 2021 fakticky zahajuje opakovanou daňovou kontrolu, na kterou dopadá požadavek uvést důvod zahájení opakované kontroly podle § 85a odst. 2 daňového řádu.

[8] Městský soud uzavřel, že žalovaným zahájená a stále prováděná daňová kontrola je sice opakovanou kontrolou, která však byla zahájena v souladu se zákonem. Nepředstavuje proto nezákonný zásah.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Ztotožnila se s názorem městského soudu, že kontrola zahájená žalovaným dne 4. 2. 2021 je kontrolou opakovanou. Nesouhlasí však tím, že informace poskytnutá žalovanému FAÚ splňuje parametry nové skutečnosti ve smyslu § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu. Předmětem opakované daňové kontroly je totiž zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2015, kdežto informace poskytnuté FAÚ žalovanému se týkají transakcí provedených v letech 2018 a 2019. O nové skutečnosti se nemůže jednat ani věcně, neboť je žalovaný mohl uplatnit již v rámci daňové kontroly prováděné v roce 2017. Žalovaný totiž z listin předložených stěžovatelkou při skryté daňové kontrole musel zjistit, že stěžovatelka má pokladnu,

a musela mu být známa i výše prostředků v ní. Stěžovatelka provozuje kasina, výherní loterie a automaty, a je tudíž logické, že většinu jejích aktiv tvoří hotovost v pokladně. Hotovostní transakce jsou pro podnikání stěžovatelky stěžejní a není na nich nic nekalého či nezákonného. Jejich povahu pochopili žalovaný, banka i FAÚ nesprávně.

[10] Dále stěžovatelka namítla, že podle § 85a odst. 2 daňového řádu musí být důvody opakování daňové kontroly obsaženy v oznámení o jejím zahájení. Tomuto zákonnému požadavku žalovaný při zahájení kontroly dne 4. 2. 2021 nedostál. Městský soud tuto skutečnost dle názoru stěžovatelky bagatelizoval, když uvedl, že žalovaný nemohl důvod opakování daňové kontroly v oznámení o jejím zahájení uvést, jelikož měl za to, že se o opakovanou daňovou kontrolu nejedná. Žalovaný přitom musel dle názoru stěžovatelky vědět, že se jedná o kontrolu opakovanou. Městský soud tím legalizoval svévolný postup žalovaného, čímž zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Pokud si žalovaný nebyl vědom opakování daňové kontroly, dá se na věc nahlížet i tak, že informace od FAÚ byla žalovaným využita *ex post* až v rámci soudního řízení jako výmluva pro opakování kontroly. Stěžovatelka závěrem kasační stížnosti navrhla, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc byla městskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti s argumentací stěžovatelky neztotožnil a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Během vyhledávací činnosti v roce 2017 se řídil tehdejší správní praxí, která vycházela z tehdejšího stavu relevantní judikatury. Nevyplývalo z ní, že by vyhledávací činnost, která překročí zákonný rámec, bylo možné kvalifikovat jako daňovou kontrolu. Nyní se žalovaný řídí korigovanou správní praxí, která vychází ze závěrů aktuální judikatury, např. z rozsudku NSS ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31. Je přitom nutné podotknout, že ani stávající judikatura nestanovuje hranice mezi daňovou kontrolou a vyhledávací činností zcela jednoznačně. Je tudíž nutno přihlídnout ke specifickým každého případu. Žalovaný uznal, že měl postupovat tak, aby hranici, kdy je místní šetření již považováno za skrytou daňovou kontrolu, nepřekročil. Nesouhlasí však s tím, že by od počátku věděl, že prováděná vyhledávací činnost je ve skutečnosti daňovou kontrolou, a tudíž v únoru 2021 formálně zahájená daňová kontrola kontrolou opakovanou. Opak nelze dovést ani z jeho faktického jednání. Přisvědčení argumentaci stěžovatelky by znamenalo retrospektivní aplikaci aktuální judikatury NSS na postup žalovaného v roce 2017. Žalovaný si je vědom toho, že svoji obranu v soudním řízení upravil právě s ohledem na závěry aktuální judikatury. To však neznamená, že o skutečnosti, že provedl skrytou kontrolu, věděl již v době zahájení daňové kontroly v únoru 2021. Dále žalovaný poznamenal, že obecně není povinen sdělovat v oznámení o zahájení daňové kontroly důvody jejího zahájení, ledaže se jedná o daňovou kontrolu opakovanou. Neuvedení důvodu zahájení daňové kontroly navíc nezpůsobuje nezákonnost opakované daňové kontroly, neboť se nejedná o závažnou vadu oznámení, která by zhoršila procesní postavení stěžovatelky, a tudíž zasáhla do jejích veřejných subjektivních práv. Tento nedostatek lze navíc v rámci daňové kontroly snadno zhojit. Účelem uvedení důvodu opakované kontroly je umožnit kontrolovanému subjektu efektivní procesní obranu u soudu. Účel § 85a odst. 2 daňového řádu tedy byl v posuzovaném případě naplněn, neboť stěžovatelka podala zásahovou žalobu a městský soud ji posoudil i ve vztahu k existenci důvodů pro zahájení opakované kontroly. Stěžovatelka byla s důvody vedení daňové

pokračování

kontroly seznámena během řízení před městským soudem a též následně přímo žalovaným (dne 16. 6. 2023).

[12] K novým skutečnostem, pro které zahájil opakovanou daňovou kontrolu, žalovaný uvedl, že se sice vztahují k rokům 2018 a 2019, mají však vypovídací hodnotu ve vztahu k transakcím s dluhopisy emitovanými stěžovatelkou, které byly předmětem vyhledávací činnosti (skryté daňové kontroly) v roce 2017. Není možné transakce provedené v letech 2018 a 2019 hodnotit izolovaně, nýbrž je třeba posoudit, zda neexistoval ucelený řetězec postupů zainteresovaných osob, který měl směřovat k neodvedení daně ve správné výši. Z informací poskytnutých FAÚ vyplynuly pochybnosti o záměrech těchto osob, což vedlo ke zpochybnění správnosti a úplnosti předchozích daňových tvrzení stěžovatelky ve vztahu k emisi dluhopisů. Žalovaný doplnil, že nepochybuje o výši hotovosti v pokladně stěžovatelky, nýbrž o tom, jak s ní bylo naloženo po řadě přeměn společností (včetně stěžovatelky) a zda byly všechny zdanitelné příjmy řádně zdaněny.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud v první řadě považuje za vhodné podotknout, že kasační stížnost směřuje pouze proti některým závěrům městského soudu. Nezpochybněn zůstal závěr městského soudu, podle něž vyhledávací činnost provedená žalovaným v roce 2017 byla ve skutečnosti daňovou kontrolou, takže daňovou kontrolu zahájenou v únoru 2021 je třeba považovat za opakovanou daňovou kontrolu. To ostatně akceptoval i žalovaný, jak vyplývá z jeho vyjádření ke kasační stížnosti. Námitky stěžovatelky se tak týkají pouze toho, zda byly splněny podmínky pro provedení opakované daňové kontroly, a to jednak podmínka formální spočívající v uvedení důvodu zahájení opakované daňové kontroly v oznámení o jejím zahájení, jednak podmínka materiální spočívající v existenci důvodů dle § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[16] Dále je potřebné poukázat na kontext, v němž stěžovatelka podala žalobu, a na průběh řízení před městským soudem. Stěžovatelka v žalobě argumentovala tím, že žalovaný u ní zahájil opakovanou daňovou kontrolu. Důvod provádění této opakované daňové kontroly ovšem neznala, neboť nebyl uveden ani v oznámení ze dne 4. 2. 2021, ani ve vyrozumění žalovaného ze dne 8. 7. 2021 o vyřízení stížnosti. Při jejich koncipování totiž žalovaný vycházel z toho, že u stěžovatelky provádí první daňovou kontrolu, a proto nemusí uvádět důvody jejího zahájení. Stěžovatelka tak zcela pochopitelně nemohla v žalobě ve vztahu k podmínkám pro zahájení opakované daňové kontroly uvést více, než že tyto

podmínky upravené v § 85a daňového řádu nebyly splněny. Měla za to, že tato skutečnost není mezi účastníky sporná, neboť žalovaný netvrdí opak a důvody dokládající oprávnění žalovaného provést opakovanou daňovou kontrolu nejsou uvedeny ani v oznámení o zahájení kontroly. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl (pro případ, že by prováděná daňová kontrola byla kvalifikována jako opakovaná) pouze to, že má k dispozici nové informace shromážděné při vyhledávací činnosti v roce 2020 při prověřování peněžních transakcí, na které byl upozorněn podnětem jiného orgánu státní moci. Městský soud sice provedl při jednání důkaz listinou z vyhledávací části spisu, k níž se ovšem žalovaný blíže nevyjádřil. Teprve z rozsudku městského soudu tak mohla stěžovatelka seznat, že informace obsažené v listině, kterou provedl soud důkaz, jsou novou skutečností ve smyslu § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu, která žalovaného opravňovala zahájit opakovanou daňovou kontrolu. Teprve v řízení o kasační stížnosti tak stěžovatelka může smysluplně napadat existenci důvodu pro provedení opakované daňové kontroly, neboť v řízení před městským soudem jí to způsob vedení obrany žalovaného neumožnil. Nejvyšší správní soud neshledal v tomto specifickém kontextu námitky uplatněné v kasační stížnosti jako nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti napadá závěr městského soudu, podle něž nelze opakovanou kontrolu považovat za nezákonnou jen proto, že v oznámení o jejím zahájení není uveden důvod opakování kontroly, jak požaduje § 85a odst. 2 daňového řádu. Městský soud vyšel z toho, že žalovaný nemohl vědět, že zahajuje opakovanou daňovou kontrolu, neboť předchozí kontrolní postup formálně vedl jako vyhledávací činnost. Žalovaný se naopak s úvahou městského soudu ztotožňuje, neboť judikatura, která umožňuje právně překvalifikovat procesní postup správce daně v souladu s tím, jaké znaky fakticky vykazuje, se vyvinula až po zahájení opakované daňové kontroly.

[18] Nejvyšší správní soud připouští, že judikatura, jejíž závěry městský soud na projednávanou věc aplikoval a v důsledku níž je třeba daňovou kontrolu zahájenou žalovaným dne 4. 2. 2021 považovat za opakovanou, se postupně vyvíjela. Rozsudek, jímž bylo potvrzeno, že daňovou kontrolu je třeba kvalifikovat jako opakovanou v důsledku toho, že před tím provedená vyhledávací činnost vykročila ze zákonných mezí a nabyla podobu daňové kontroly v materiálním slova smyslu, vydal Nejvyšší správní soud dne 1. 3. 2022 (č. j. 7 Afs 231/2021-31). Tento rozsudek nicméně nepředstavuje judikatorní obrat (tedy změnu dosavadní rozhodovací činnosti), nýbrž toliko završení již dříve postupně formulovaných výhrad k praxi finanční správy, která v některých případech využívala nástroje vyhledávací činnosti (konkrétně místní šetření) příliš extenzivně. Zákonnost postupu žalovaného nelze posuzovat podle toho, zda dne 4. 2. 2021 mohl vědět, že zahajuje opakovanou daňovou kontrolu, a tedy zda měl vědět, že na zahájení daňové kontroly dopadá požadavek upravený v § 85a odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelce, do jejíchž práv bylo postupem žalovaného zasazeno, nelze odepřít soudní ochranu pouze z toho důvodu, že žalovaný byl přesvědčen o souladu svého postupu se zákonem. Zákonost postupu žalovaného není nijak dotčena tím, zda v době jeho jednání již existovala judikatura, která by usměrňovala jeho správní praxi, resp. žalovaný se nemůže na svoji obranu dovolávat toho, že taková judikatura tehdy neexistovala.

pokračování

[19] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32, výstižně vysvětlil účel judikatorních závěrů: „[C]itovaná judikatura původně vznikla především na ochranu práv daňových subjektů před postupem správce daně, který by pod zástěrkou místního šetření fakticky provedl daňovou kontrolu, při níž by však kontrolovanému daňovému subjektu nebyla poskytnuta úroveň ochrany jeho práv, kterou zákon spojuje s formálně zahájenou daňovou kontrolou, nebo kdy by správce daně obešel zákonná ustanovení upravující daňovou kontrolu dokonce tím, že by doměřil daň přímo na základě místního šetření (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, a ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130). Zároveň však závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl zejména v naposled citované věci, mají nepochybně chránit i před takovým postupem správce daně, který by samotným úkonem formálně deklarovaným jako místní šetření, ale fakticky svým charakterem odpovídajícím daňové kontrole sice bezprostředně nedospěl k vyměření daně odchylnému od podaného daňového přiznání či k jejímu doměření, nicméně následně by se ve formě daňové kontroly vrátil k prověřování týchž skutečností, aniž by dostál podmínkám stanoveným zákonem právě pro zahájení opakované daňové kontroly.“

[20] Ačkoliv by ke dni zahájení daňové kontroly žalovaným u stěžovatelky v únoru 2021 mohlo být pro žalovaného do určité míry překvapivé, že formálně první daňová kontrola je ve skutečnosti opakovanou daňovou kontrolou, nelze odhlížet od toho, že základ tohoto problému leží v nezákonném jednání samotného žalovaného. Žalovaný totiž u stěžovatelky provedl skrytou daňovou kontrolu, a to pod zástěrkou místního šetření, při které prověřoval správnost daňového tvrzení stěžovatelky ohledně daňových souvislostí emitovaných dluhopisů. Při tomto procesně nesprávném postupu masivně porušil práva stěžovatelky, která náleží daňovým subjektům, u nichž je prováděna daňová kontrola. Kromě jiného by musela být vyhotovena a projednána zpráva o daňové kontrole, v níž by patrně bylo konstatováno, co žalovaný uvedl v úředním záznamu ze dne 7. 9. 2018, tedy že nebyly zjištěny skutečnosti nasvědčující tomu, že by stěžovatelka při uplatňování úroků z dluhopisů jako daňově účinného nákladu porušila zákon o daních z příjmů. Pokud by žalovaný chtěl následně provést další daňovou kontrolu, aby prověřil správnost daňových tvrzení stěžovatelky s ohledem na nové poznatky poskytnuté FAÚ, jednalo by se bez jakýchkoliv pochybností o opakovanou daňovou kontrolu. Žalovaný se tak dovolává svého nezákonného postupu v roce 2017 a snaží se jím obhájit, proč v roce 2021 porušil § 85a odst. 2 daňového řádu. To je však v rozporu se zásadou *nemo turpitudinem suam allegare potest*, podle níž nemůže nikdo mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti, resp. v širším významu ze svého vlastního pochybení. Městský soud nicméně takové argumentaci přisvědčil.

[21] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se závěrem městského soudu. Jakkoliv se v nyní posuzované věci „rozešla“ formální stránka postupů žalovaného s jejich materiální povahou (tedy první daňová kontrola v materiálním smyslu byla vydávána za místní šetření a fakticky opakovaná daňová kontrola měla formální rámeček první daňové kontroly), nelze rezignovat na to, aby stěžovatelce byly poskytnuty garance pojící se s materiální povahou daňové kontroly zahájené dne 4. 2. 2021. Tato daňová kontrola je v rozsahu prověřování daňových souvislostí emisí dluhopisů kontrolou opakovanou a žalovaný byl povinen uvést v oznámení o zahájení daňové kontroly důvody pro její opakování dle § 85a odst. 2

daňového řádu. Nelze odhlédnout ani od dalšího kontextu, totiž že stěžovatelka podala námitky proti postupu žalovaného, v nichž argumentovala tím, že se jedná o opakovanou daňovou kontrolu. Nejpozději v tomto okamžiku bylo možné po žalovaném legitimně požadovat (a to i s přihlédnutím ke všem specifikům dané věci), aby stěžovatelce sdělil důvody pro opakování daňové kontroly. Ani tehdy však žalovaný nezákonnost svého postupu nezhojil. Nelze se ztotožnit s žalovaným, že postačuje, že se stěžovatelka důvody opakované daňové kontroly dozvěděla v soudním řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2007, č. j. 1 Afs 119/2006-63). Tyto důvody ostatně nebylo možné zjistit ani z vyjádření žalovaného k žalobě, které bylo velmi obecné a nebyl v něm specifikován žádný důvod opakování kontroly. Stěžovatelka se je dozvěděla až při jednání městského soudu dne 27. 4. 2023, tedy více než 2 roky poté, kdy se je dozvědět měla. V mezidobí přitom bylo provedeno v rámci opakované daňové kontroly již několik úkonů, včetně dokazování výslechy svědků.

[22] Povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s důvody opakované daňové kontroly nelze považovat pouze za formální požadavek, jehož nedostatek by se nemohl dotknout práv daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2007, č. j. 9 Afs 20/2007-108). Je třeba poukázat na to, že postup dle § 85a daňového řádu přichází do úvahy tehdy, kdy daňový subjekt již byl vystaven kontrolnímu postupu, takže může vycházet z toho, že daňové souvislosti určité transakce byly řádně prověřeny. Opakovanou daňovou kontrolu lze zahájit pouze při splnění úzce vymezených podmínek, přičemž informace o důvodech pro opakování daňové kontroly umožňují daňovému subjektu učinit si úsudek, zda jsou podmínky opakování kontroly splněny, popř. aby se proti provádění opakované kontroly bránil u soudu. Soudní řízení neslouží k tomu, aby teprve v něm správce daně v rámci své procesní obrany vyjevil důvody, které jej vedly k zahájení opakované daňové kontroly. Daňový subjekt musí mít k dispozici všechny potřebné informace před podáním žaloby proti nezákonnému zásahu a nemůže být nucen podávat žalobu „na slepo“, jen aby se v následném řízení dozvěděl, co mu měl správce daně sdělit již při zahájení kontroly. Sdělení důvodů opakování daňové kontroly umožňuje daňovému subjektu dohlížet i nad dalším průběhem daňové kontroly a doměřovacího řízení v tom směru, zda nevybočují z přípustného rámce opakování daňové kontroly. Sdělení důvodů pro provedení daňové kontroly již při jejím zahájení zajišťuje transparentnost opakované daňové kontroly, neboť jednak dokládá, že správci daně byly konkrétní nové skutečnosti známy před zahájením opakované daňové kontroly, jednak brání rozšiřování okruhu nových skutečností po zahájení daňové kontroly, což je podstatné nejen pro průběh daňové kontroly, nýbrž i rozsah kontrolních zjištění.

[23] Lze odkázat na závěry starší judikatury, které jsou stále aktuální a podle nichž *„[k] provádění opakované daňové kontroly nepostačuje jen objektivní existence nových skutečností, které správce daně z vlastní činnosti popřípadě činnosti jiného správce daně zjistí, ale musí též opakovanou daňovou kontrolu zahájit v souladu se zásadami daňového řízení a ctít ústavním pořádkem chráněná práva daňového subjektu, jež Ústavní soud ve své judikatuře jednoznačně formuloval do požadavků, seznámit daňový subjekt s důvody a cílem takové kontroly a provádět tuto kontrolu pouze v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito nově zjištěnými skutečnostmi. Seznámení s důvody a cílem kontroly musí být zcela jednoznačné,*

pokračování

nepostačuje, jestliže by je eventuálně mohl daňový subjekt seznat z podkladů, shromážděných ve správním spise, tím méně, pokud by byly seznatelné až ze zprávy o daňové kontrole, jejímž podpisem se daňová kontrola končí.“ (rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005-44). Nesplnění této povinnosti správce daně komplikuje daňovému subjektu možnost obrany proti takovému postupu a způsobuje v konečném důsledku vždy nezákonnost prováděné daňové kontroly (viz již citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 287/2021-32, jenž dospěl k uvedenému závěru za velmi podobných skutkových a časových okolností, jaké vyvstaly i v nyní projednávané věci).

[24] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že daňová kontrola byla dne 4. 2. 2021 zahájena v rozporu se zákonem, neboť žalovaný neinformoval stěžovatelku o důvodech pro opakování daňové kontroly.

[25] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda existuje přímá souvislost mezi novými skutečnostmi, k jejichž prověření byla zahájena opakovaná daňová kontrola, a kontrolovanými transakcemi ve zdaňovacím období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2015. Městský soud dospěl k závěru, že tato vazba je dostatečná.

[26] Nejvyšší správní soud nemohl ani v tomto ohledu přisvědčit závěru městského soudu. Zdůrazňuje, že může vycházet toliko z obsahu správního spisu, důkazů provedených při jednání městského soudu a vysvětlení, které v řízení poskytl žalovaný. Nové skutečnosti, které žalovanému sdělil FAÚ, spočívají v tom, že v letech 2018 a 2019 uložil Ing. Tůma, jenž byl členem představenstva stěžovatelky a upisovatelem jí emitovaných dluhopisů, na svůj účet peněžní prostředky ve značné výši, přičemž poskytl odlišné vysvětlení původu těchto prostředků (vůči bance prohlásil, že se jedná o prostředky, které získal převodem jmění společnosti DaTu Invest na společníka, kdežto vůči správci daně deklaroval osvobozený příjem získaný úplatným převodem cenného papíru). Ing. Tůma měl tento příjem získat podle obou prohlášení v roce 2018. FAÚ se domnívá, že tyto prostředky pochází z pokladny společnosti DaTu Invest, kam se dostaly přeměnou stěžovatelky v roce 2018. Žalovaný v soudním řízení blíže nevysvětlil, jak souvisí transakce uskutečněné v roce 2018 (zejména pochybnosti o tom, zda byl řádně zdaněn příjem Ing. Tůmy) s daňovými aspekty emise dluhopisů ve zdaňovacím období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2015. Ve vyjádření ke kasační stížnosti přiznal, že si pochopitelně byl vědom prostředků v pokladně stěžovatelky, a naznačil (bez bližšího rozvedení) vazbu mezi pochybnostmi, zda byly řádně zdaněny prostředky vyplacené v roce 2018 Ing. Tůmovi, a daňovou uznatelností dluhopisů. Za této situace nelze než konstatovat, že neexistuje žádná zjevná vazba mezi skutečnostmi z roku 2018 a zdaňovacím obdobím, které je předmětem opakované daňové kontroly. Pochybnosti o tom, zda byl řádně zdaněn příjem Ing. Tůmy, který získal přeměnou společnosti DaTu Invest (či prodejem cenného papíru), nemají zjevnou souvislost s daňovou uznatelností nákladových úroků z dluhopisů emitovaných v roce 2012 stěžovatelkou a jejími právními předchůdkyněmi. Závěr o absenci vazby ostatně podporuje další listina, která je součástí vyhledávací části správního spisu a kterou městský soud důkaz neprovedl, a sice úřední záznam žalovaného ze dne 5. 5. 2021. Tento úřední záznam obsahuje vyhodnocení podnětu FAÚ, přičemž ve vztahu k daňovým povinnostem stěžovatelky je v něm konstatováno, že z podnětu nevyplývá, co přesně by mělo být prověřeno. Dále je v něm uvedeno, že žalovaný

se zaměřil na prověření tzv. korunových dluhopisů v rámci vyhledávací činnosti, mimo rámec podnětu FAÚ (sic!).

[27] Ze skutečností, z nichž vycházel městský soud v napadeném rozsudku, nevyplývá, že by jím dohledané nové skutečnosti měly přímou vazbu na daňovou povinnost stěžovatelky za zdaňovací období, které je předmětem opakované daňové kontroly. Pochopitelně nelze zcela vyloučit, že tato vazba skutečně existovat může, nicméně obsahem správního spisu nejsou podklady, které by uvedenou vazbu zřetelně dokumentovaly, a ani v soudním řízení žalovaný nepředstřel takové vysvětlení. Souvislost nových skutečností s kontrolovaným zdaňovacím obdobím a konkrétními transakcemi nemůže být pouze hypotetická, nýbrž musí být podložena do té míry, aby vytvářela odůvodněné pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu.

[28] Nejvyšší správní soud uzavírá, že nebylo prokázáno splnění podmínek pro zahájení opakované daňové kontroly podle § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[30] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. října 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu