



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph. D. a JUDr. Bc. Jany Zonkové, ve věci

žalobce: **ROTOCAST a.s., IČ 267 92 508**  
sídlem Holečkova 2234/56, Smíchov, 150 00 Praha 5  
zastoupený advokátem JUDr. Jiřím Miketou,  
sídlem Jaklovecká 1249/18, 710 00 Ostrava – Moravská Ostrava

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 19511/24/5200-11431-712136 ze dne 18. 6. 2024,  
ve věci daně z příjmu právnických osob

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 19511/24/5200-11431-712136 ze dne 18. 6. 2024 **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj
  - č. j. 2740293/23/3216-50524-801734 ze dne 7. 6. 2023,
  - č. j. 2748303/23/3216-50524-801734 ze dne 7. 6. 2023,
  - č. j. 2749291/23/3216-50524-801734 ze dne 7. 6. 2023,**se zrušují.**
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Jiřího Mikety, sídlem Jaklovecká 1249/18, 710 00 Ostrava – Moravská Ostrava.



## Odůvodnění:

### *Napadené rozhodnutí*

1. Žalobou došlou soudu dne 16. 8. 2024 domáhal se žalobce, aby soud vydal rozhodnutí, kterým by zrušil rozhodnutí žalovaného č.j. 19511/24/5200-11431-712136 ze dne 18. 6. 2024, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí – dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, kterými byla vždy doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 570 000 Kč a současně vznikla daňovému subjektu zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 114 000 Kč, a to konkrétně č.j. 2740293/23/3216-50524-801734 ze dne 7. 6. 2023 za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, č.j. 2748303/23/3216-50524-801734 ze dne 7. 6. 2023 za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 a č.j. 2749291/23/3216-50524-801734 ze dne 7. 6. 2023 za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016.

### *Žaloba*

2. Žalobce tvrdí, že mu nezákonným rozhodnutím napadeným touto žalobou ve spojení s rozhodnutími správce daně, o nichž žalovaný jako odvolací správní orgán rozhodl napadeným rozhodnutím, byly doměřeny daně z příjmů právnických osob za roky 2014 až 2016, aniž pro to byly splněny procesní a hmotněprávní podmínky stanovené v právních předpisech.
3. Tyto daně mu byly doměřeny proto, že správce daně neuznal jako náklad podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), úroky z tzv. korunových dluhopisů, které žalobce emitoval v roce 2012 a které nabyl F. P., jediný akcionář a jediný statutární zástupce žalobce. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce tyto dluhopisy emitoval, aniž by pro jejich emisi vyvstala ekonomická potřeba, a že převažujícím důvodem jejich emise bylo získání neoprávněné daňové výhody. Žalobce tak měl zneužít právo a takové zneužití práva vylučuje, aby náklady spočívající v úrocích, které žalobce zaplatil vlastníkovu dluhopisů, byly považovány za daňově uznatelný náklad.
4. Žalobce spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí v nesprávné interpretaci zákona o daních z příjmů ve vztahu k uznatelnosti úroků placených vlastníkovu korunových dluhopisů, které žalobce emitoval, jako daňově uznatelných nákladů.
5. Žalobce dále žalovanému vytýká, že v rozporu se zákonem posoudil otázku zákonnosti postupu správce daně, který vyzval žalovaného k podání dodatečného daňového přiznání a poté zahájil postup k odstranění pochybností ve vztahu ke dluhopisům v roce 2022, ač u žalobce v letech 2017 a 2019 proběhla daňová kontrola (dále v textu označovaná jako první daňová kontrola) právě k daňové uznatelnosti úroků placených ze stejných dluhopisů, aniž by došlo k doměření daně. Tato daňová kontrola byla vedena k daním z příjmů právnických osob za roky 2012 až 2016. Byla tedy provedena i ve vztahu k daním, které byly doměřeny v řízení skončeném v napadeném rozhodnutí.
6. Dále žalobce tvrdí, že, že dodatečné platební výměry nejsou řádně odůvodněny (nebyly vydány na základě daňové kontroly, proto ta nemůže sloužit jako jejich odůvodnění), což způsobuje jejich nepřezkoumatelnost. Rozhodnutí žalovaného neobsahuje přiměřenou reakci na tvrzení žalobce, že v době emise cenných papírů žalobce (resp. F. P. jako jediný statutární orgán žalobce) nemohl vědět, že emise korunových dluhopisů je v rozporu s právními předpisy a že jeho počínání vede k neoprávněné ("neoprávněné" zdůrazněno

žalobcem) daňové výhodě. Žalobce v odvolání tvrdil, že zneužít právo v jakékoli oblasti lidského počínání lze jen úmyslným jednáním, nikoli nedbalostí. Pachatel obcházení zákona musí znát obsah příslušných právních předpisů, musí znát jejich správný výklad a musí vědět, že jeho jednání jako celek je contra legem, byť dílčí jednání mohou být v souladu s právem. Nevědomé zneužití práva ze své povahy nemůže existovat. Omyl o skutečném obsahu právního předpisu nemůže vést k závěru, že jednající osoba zneužila právo. Proto bylo třeba dokazovat, že F. P. věděl, že jeho jednání, byť v jednotlivostech v souladu s právem, je fakticky protiprávní.

7. Žalovaný se s touto argumentací žalobce v napadeném rozhodnutí nevypořádal, byť žalobce v odvolání poukazoval na důvody, pro které se žalobce mohl důvodně domnívat, že emise dluhopisů a zahrnutí z nich vyplacených úroků do daňově uznatelných nákladů, je zcela po právu.
8. Žalobce dále v žalobě popsal průběh řízení a skutkové okolnosti, následně formuloval žalobní body, které rozdělil na body týkající se nesprávné aplikace ustanovení procesního práva a nesprávné aplikace hmotného práva.

*K nesprávné aplikaci procesního práva*

9. Žalobce tvrdí, že správce daně nebyl oprávněn dodatečně doměřit daně 2014 až 2016, protože správce daně nebyl oprávněn žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a následně zahájit další navazující postup k odstranění pochybností z důvodů níže vymezených  
*První procesní námitka žalobce: Žalobce tvrdí, že správce daně nebyl oprávněn vydat výzvu k DODAP, protože všechny rozhodné okolnosti zjistil během skryté první daňové kontroly vykonané u žalobce v roce 2017 a 2019.*
10. Správce daně a žalovaný tvrdí, že výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 až 2016 vydali na základě zjištění, která správce daně zjistil mimo daňovou kontrolu z místních šetření, která u žalobce učinil během místních šetření v roce 2017 a 2019 a z daňové kontroly k dani z příjmů právnických osob (dále též "DPPO") za zdaňovací období roku 2013.
11. Ve skutečnosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (dále též "DODAP") byla vydána na základě výsledků daňové kontroly, která u žalobce proběhla v roce 2017 až 2019. Šetření, která správce daně označil za místní šetření, byla ve skutečnosti daňovou kontrolou k daním z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 až 2016. Tato daňová kontrola byla zaměřena výlučně na kontrolu daňové uznatelnosti úroků vyplácených z korunových dluhopisů, které žalobce emitoval v roce 2012.
12. U žalobce tak proběhla daňová kontrola ke všem daním za roky 2013 až 2016, tedy také k daním, které byly žalobci doměřeny v řízení předcházející této žalobě. Správce daně v jiném řízení žalobci doměřil také DPPO za rok 2013 (též výlučně z důvodů neznatelnosti nákladů na úroky ze stejných dluhopisů).
13. Žalovaný zrušil jako odvolací orgán dodatečný platební výměr správce daně (dále též "DOPLVY") na DPPO za rok 2013 a řízení o doměření této daně bylo zastaveno, protože sám žalovaný označil kontrolu, která proběhla u žalobce k DPPO za rok 2013, za opakovanou daňovou kontrolu ve vztahu k první daňové kontrole označované správcem daně za místní šetření, aniž pro opakování daňové kontroly byly splněny zákonné podmínky.

14. Mezi žalobcem a žalovaným tak není sporu o tom, že místní šetření, které proběhlo u žalobce v roce 2017 a 2019, bylo daňovou kontrolou, na jejímž základě žádná daň nebyla doměřena.
15. Žalobce nadto tvrdí, že onou skrytou daňovou kontrolou byla kontrolována také DPPO za roky 2014 až 2016, která byla žalobci doměřena v řízení předcházejícím této žalobě.
16. Správce daně tak zjistil všechny podstatné okolnosti, které v něm musely vzbudit přesvědčení, že daň bude doměřena, již v průběhu první daňové kontroly. Měl tedy v této kontrole pokračovat. Žalovaný se domnívá, že správce daně kontrolu ukončil proto, že na emisi dluhopisů neshledal nic, co by svědčilo o nezákonnosti či poctivosti emitenta, a že by tedy měl DPPO doměřit. Podle žalobce to bylo proto, že tehdy bylo obecně přijímáno, že pokud měla emise dluhopisů ekonomicky racionální základ (zde úhrada dluhu), mohl žalobce zvolit nejvýhodnější daňové řešení.
17. Proto postup správce daně, který nepokračoval v místních šetřeních ani nepřešel do daňové kontroly, (nevěděl-li, že ji právě provádí, což je pravděpodobné) je významný z hlediska posouzení poctivosti záměru žalobce emitovat dluhopisy. Již z první daňové kontroly, která se vztahovala k téže daním 2014 až 2016, zjistil správce daně okolnosti, ze kterých by musel nabýt přesvědčení, že žalobci by měla být doměřena daň, kdyby měl ovšem tehdy stejný náhled na věc, jako má nyní.
18. Správce daně tak zjistil všechny skutečnosti rozhodné pro posouzení, že by mohla být daň doměřena, v rámci první daňové kontroly. Přitom k podání výzvy k vydání výzvy k DODAP mohou sloužit pouze okolnosti, které nevyplývají z daňové kontroly ke stejné dani.
19. O tom, že předmětem skryté kontroly byly daně za všechny roky 2013 až 2016 nemůže být pochyb. Z protokolu správce daně ze dne 4.10.2017, č. j.: 3237979/17/3216-60561-801567 vyplývá, že *"Předmětem jednání je místní šetření ve věci zjištění skutečností o finančních nákladech, evidovaných v účetnictví daňového subjektu v letech 2012, 2013, 2014, 2015 a 2016, vzniklých v souvislosti s úvěrovými finančními nástroji vč. emitovaných dluhopisů v roce 2012, v návaznosti na daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 až 2016, a to v rámci vyhledávací činnosti v souladu s ustanovením §78 DŘ. Z protokolu ze dne 11.4. 2019, Č. j.: 1832087/19/3216-60561-801567 vyplývá předmět jednání, kterým je místní šetření ve věci emitovaných dluhopisů a s nimi související finanční náklady za zdaňovací období 2012 až 2016, a to v rámci vyhledávací činnosti v souladu s ustanovením §78 DŘ."*
20. Žalobce podotýká, že v době první daňové kontroly už podal daňové přiznání včetně povinných příloh za zdaňovací období let 2013 až 2016. Proto byla i daň za roky 2014 až 2016 způsobilým předmětem kontroly.
21. Skutečnost, že k výzvě k podání DODAP za roky 2014 až 2016 ve skutečnosti nevedly výsledky nezákonné "druhé" daňové kontroly, ale postačovaly již výsledky "první" skryté daňové kontroly, svědčí skutečnost, že výzva k podání DODAP na DPPO za rok 2013 byla vydána již před zahájením druhé daňové kontroly, přičemž pro všechna zdaňovací období byly relevantní tatáž zjištění a tytéž důkazy. První daňová kontrola podle výslovného textu v úvodu protokolů o místních šetřeních se vztahovala k daním z příjmů za roky 2012 až 2016.

22. Mohl-li správce daně vyzvat k podání DODAP za rok 2013, mohl tak učinit ke všem dotčeným zdaňovacím obdobím, protože měl k dispozici všechny informace, pro které mohl důvodně předpokládat, že bude daň doměřena (§ 145 odst. 2 DŘ.).
23. Pro posouzení, zda měl správce daně dostatek informací, které v něm musely vzbudit přesvědčení, že by mohla být žalobci doměřena daň, je důležitý rozsah informací, které správce daně získal během první daňové kontroly. Není významné, že se správce daně později mohl dozvědět tuto kontrolu další informace, které jeho pochyby o správnosti daně tvrzené žalobcem v daňovém přiznání prohloubily.
24. Správce daně učinil během první daňové kontroly rozsáhlá zjištění, které žalobce v žalobě citoval. Uvedl, že pro vydání výzev k DODAP za roky 2014 až 2016 tak měl správce daně k dispozici všechny podklady (stejně jako k dani za rok 2013), které musely jej přivést k přesvědčení, že žalobci DPPO za roky 2014 až 2016 doměří. Žalobce upozorňuje, že v rámci místních šetření byly podle výslovného vyjádření správce daně (podrobněji níže v textu) kontrolovány daně za roky 2012 až 2016, přičemž kontrola byla zaměřena na možné dodanění úroků z dluhopisů emitovaných v roce 2012.
25. Ukončením místních šetření a vyhodnocením jejich výsledků skončila daňová kontrola, aniž došlo k doměření daně.
26. Okamžik, kdy vzniká správci daně nejen oprávnění vydat výzvu k DODAP, je rozhodující pro posouzení, zda již zjištění učiněná během místních šetření postačovala k tomu, aby ve správci daně vyvolala úvahy o možném doměření daně. V kladném případě správce daně získal všechny potřebné informace k výzvě k DODAP za roky 2013 až 2016 již z daňové kontroly, kterou místní šetření ve skutečnosti byla. Byť ustanovení § 145 odst. 2 DŘ výslovně stanoví pouze oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt, nikoli výslovně jeho povinnost, jedinou přípustnou interpretací tohoto ustanovení je ta, že nejde pouze o oprávnění správce daně, nýbrž také o jeho povinnost (viz. např. 1 Afs 183/2014-55. Žalobce podotýká, že pro vznik povinnosti správce daně vydat výzvu k DODAP postačuje existence pouhých indicií. Není zapotřebí, aby tyto indicie byly podloženy důkazy. Existuje toliko jediná výjimka, kdy má správce daně indicie o nesprávnosti, avšak není povinen výzvu vydat. Jedná se o případ, kdy by vydání výzvy mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. U těchto případů lze ale předpokládat, že namísto vydávání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání bude vydáván zajišťovací příkaz (viz totéž rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).
27. Je evidentní, že předpokládal-li správce daně že žalobci doměří DPPO za zdaňovací období 2013, musel mít též tyto pochybnosti i k daním za další roky. Již samotná existence výzvy k DODAP za rok 2013 svědčí o tom, že veškeré potřebné informace pro zpochybnění výše daní tvrzených žalobcem v daňových přiznání správce daně získal i ve vztahu k daním za roky 2014 až 2016 již z první daňové kontroly. Proto nebyl oprávněn doměřit daň na základě postupu podle § 145 odst. 2 DŘ. Skutečnost, že v průběhu druhé daňové kontroly správce daně mohl zjistit další okolnosti (pokud lze vůbec připustit, aby přihlížel k výsledkům nezákonné kontroly), které jeho přesvědčení, že bude doměřena daň i za roky 2014 až 2016 posílily, nemá to vliv na skutečnost, že všechny potřebné informace pro výzvu získal již dříve v průběhu první daňové kontroly.
28. Výzvy k podání DODAP k daním z příjmů právnických osob za roky 2014 až 2016 tak byly nezákonné, protože správce daně získal veškeré informace pro podání výzvy během daňové

kontroly k těmto daním. Pokud je nezískal, ziskat je byl povinen, protože daňová kontrola je nejinvazivnějším zásahem při přezkumu daňové povinnosti a správce daně musí vyvinout veškeré úsilí, aby zjistil všechny relevantní okolnosti pro případné doměření daně. Neučiní-li tak, nemůže následně těžit ze své nezákonné činnosti (nečinnosti). K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. ve věci 2 Afs 170/2023.

*Třetí procesní námitka žalobce: Dalším důvodem, proč byl POP nezákonný je skutečnost, že stejně jako je nezákonná opakovaná daňová kontrola, je nezákonné použití POP, pokud ji před jeho zahájením proběhla u žalobce daňová kontrola k téže dani.*

29. U daňového subjektu tedy proběhla k otázce daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů daňová kontrola, která byla ukončena v roce 2019, aniž by na jejím základě byla doměřena daň. Tato daňová kontrola s ohledem na její obsah (vyžadované materiály, obsah správcem daně kladených otázek i dalších okolností), se tato daňová kontrola vztahovala na stanovení daně za roky 2013 až 2016.
30. Žalobce tvrdí, že stejně jako je nepřípustná opakovaná daňová kontrola, stejně nepřípustné je i zahájení postupů k odstranění pochybností, pokud před jejich zahájením proběhla ke stejné dani daňová kontrola, aniž tato daňová kontrola vedla k doměření daně. Zásah správce daně, který považuje žalovaný za legitimní, je o to invazivnější, že správce daně provedl daňovou kontrolu v letech 2017 až 2019, která nevedla k doměření daně, a následně k DPPPO 2013 provedl opakovanou daňovou kontrolu, aniž pro její konání byly splněny zákonné podmínky, a nakonec DPPPO za roky 2014 až 2016 vyměřil na základě POP.
31. Žalovaný zaujal v napadeném rozhodnutí opačný názor. V bodě [90] vyslovil, že "pokud jde o námitku (žalobce), že je nepřípustná nejen opakovaná daňová kontrola, ale nezákonné jsou i jiné postupy vedoucí k doměření daně, odvolací orgán v obecné rovině souhlasí se závěry Ústavního soudu, citovanými odvolatelem ve Vyjádření k Seznámení II (odvolatel konkrétně neuvádí, o jaký náleží Ústavního soudu se jedná, ale odvolací orgán dovozuje, že se jedná o náleží sp. zn. I. ÚS 705/06 ze dne 1. 12. 2008) o tom, že daňová kontrola představuje nejintenzivnější zásah do sféry daňového subjektu a že v jejím případě lze od správce daně požadovat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce. Je však toho názoru, že je třeba přiblížit ke specifickým okolnostem zde projednávaného případu." .
32. Žalobce k tomu uvádí, že jeho právní názor o zákazu provádět POP poté, co k témuž proběhla u daňového subjektu daňová kontrola, vychází z závěrů, které vyslovil Ústavní soud v nálezu II. ÚS 703/06 ze dne 1. prosince 2009, z něhož z bodu 31. vyplývá, že "Pokud tedy správce daně přikročí k použití tohoto intenzivního zásahu (míněno k daňové kontrole – pozn. žalobce) do sféry daňového subjektu, lze od něj požadovat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce. Ostatně obdobně toto oprávnění správce daně hodnotí judikatura Nejvyššího správního soudu: „- tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti-. Neučiní-li tak – nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl. -Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, neboť lze zajisté předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen-“ (viz rozsudek sp. zn. 2 Afs 31/2005)". V bodě 32. nálezu pak vyslovuje zcela explicitně: Tyto úvahy

*je však dle Ústavního soudu třeba vztáhnout nikoliv pouze na možnost provádění "opakované" daňové kontroly, nýbrž i na další procesní postupy správce daně, jimiž opakovaně narušuje autonomní sféru jednotlivce, vynucuje po daňovém subjektu předkládání dalších důkazních prostředků, které si správce daně mohl a měl opatřit v rámci daňové kontroly, čímž zasahuje do práva jednotlivce na informační sebeurčení."*

33. Pokud správce daně provedl v roce 2017 až 2019 u žalobce daňovou kontrolu ke zdaňovacím obdobím 2012 až 2016 přímo se vztahující k daňové uznatelnosti vynaložených prostředků na placení úroků z emitovaných dluhopisů a následně k těmto provedl nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu trvající tři roky, nebyl již poté oprávněn využívat POP ani jiné postupy k doměření daně. Žalobce poukazuje na skutečnost, že k závěrům nálezu Ústavního soudu ve věci II. ÚS 705/2006 se Ústavní soud opětovně přihlásil (např. ve stanovisku pléna Ústavního soudu České republiky ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, nebo v nálezu sp. zn. I. ÚS 1251/17 ze dne 24. listopadu 2020).
34. Ústavní soud ve věci pod sp. zn. II. ÚS 706/06 vyslovil též závěr, že: *"Je evidentní, že pokud ne celý výsledek daňové kontroly, tak přinejmenším skutečnosti zjištěné v rámci procesních úkonů, které byly finančním ředitelstvím shledány jako nezákonné, nemohly být v dalším řízení správcem daně použity. Správce daně za takové situace kompenzoval nemožnost použití těchto zjištění a ostatně i samotných pomůcek dalšími procesními kroky, kterými stěžovatele nutil předkládat další doklady, které si správce daně mohl a měl opatřit již v rámci daňové kontroly."* Tento závěr vyvrací tvrzení žalovaného, že v žalobcově případě bylo při doměření daně vycházet z důkazů prováděných během tzv. místního šetření v letech 2017 a 2019, když šlo o fakticky o skrytou daňovou kontrolu. Při místním šetření nebyly splněny podmínky pro pořizování důkazů jako během daňové kontroly (např. žalobce nevěděl, že vůbec probíhá daňová kontrola apod.). Vzhledem k tomu, že nebyla během místních šetření dodržena žalobcova práva, která mu poskytuje daňová kontrola, nelze výsledky skryté daňové kontroly použít jako důkazy v jiném řízení. I z toho vyplývá, že postup k odstranění pochybností nebyl nástrojem, který za daného stavu mohl vést k zákonnému doměření daně.
35. Žalobce poukazuje na níže uvedená tvrzení a důkazy prokazující, jak se v průběhu doby měnil postoj daňové správy k otázkám uznatelnosti korunových dluhopisů a jak byla vytvářena politická poptávka po zdanění. Žalobce také poukazuje (a poukazyval již ve správním řízení), že nelze poměřovat dnešní znalostní úroveň daňových subjektů (ale též správců daní, soudů i odborné veřejnosti, který zde byl v roce 2012. Proto nebyl navrhovaný výsledek Františka Peringerera k okolnostem týkajícím se jeho rozhodovacího procesu, zda dluhopisy emitovat a za jakých podmínek, žádným obstrukčním jednáním, nýbrž zcela legitimním důkazním návrhem.
36. Dále pak žalobce formuloval další čtyři procesní námitky (skutečnost, že postup k odstranění pochybností (dále též jen POP) byl nepřijatelný, protože při dodržení relevantních předpisů správcem daně nebylo možno očekávat rychlé a jednoduché dokazování, žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou, že napadená rozhodnutí jsou nedostatečně (byť obsáhle) odůvodněna a měl je proto zrušit, nikoli přezkoumávat v meritu, žalovaný nevyhověl důkaznímu návrhu, žalobce nesouhlasí s žalovaným ve věci posouzení důkazního břemene při posuzování otázky, zda došlo ke zneužití práva) a ve vztahu k nesprávné aplikaci ustanovení hmotného práva, kdy na tomto místě soud k těmto námitkám odkazuje na obsah žaloby, která je součástí spisu a žalovaný má její písemné vyhotovení rovněž k dispozici, kdy s ohledem na níže uvedené nebyly tyto námitky soudem věcně posuzovány.

*Stanovisko žalovaného*

37. Žalovaný se žalobou nesouhlasil, což vyjádřil svým podáním ze dne 19. 9. 2024.
38. K procesním námitkám vymezeným shora žalovaný uvedl, že je pravdou, že žalovaný v rozhodnutí ze dne 26. 3. 2024, č. j. 10412/24/5200-11431-712136 (týká se zdaňovacího období 2013; bod [6] napadeného rozhodnutí) konstatoval, že místní šetření v letech 2017 a 2019, zaměřená především na emitované dluhopisy i související finanční náklady za zdaňovací období 2012 až 2016 „vykročila z mezí vyhledávací činnosti, materiálně představovala skrytou daňovou kontrolu“ (bod [85] napadeného rozhodnutí). Fakt, že správce daně již dříve za zdaňovací období 2014 až 2016 provedl vyhledávací činnost, jež byla zaměřená na „korunové dluhopisy“ a byla v konečném důsledku vyhodnocena jako skrytá daňová kontrola, ale nebránil správci daně v téže věci zahájit POP. Daňový řád takovou situaci neupravuje a „přísné podmínky pro opakování“ se týkají výlučně daňové kontroly, přičemž nyní se nejednalo o daňovou kontrolu formálně ani fakticky, ale o opodstatněně – nikoliv účelově – zahájený postup k odstranění konkrétních a řádně odůvodněných pochybností správce daně.
39. Žalobcem (opakovaně) citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 2 Afs 170/2023-30 (tj. o „povinnosti správce seznámit daňový subjekt s důvody opakované daňové kontroly“) proto na nynější věc nedopadá.
40. Je zcela nepodstatné, že správce daně výslovně neuvedl důvody pro zahájení POP ve smyslu odůvodnění opakování kontrolního postupu (tuto povinnost zákon neukládá), neboť je podstatné, že uvedl zřejmé důvody pro zahájení POP ve smyslu odůvodnění jeho konkrétních pochybností. Ty vyplývají již z výzev k odstranění pochybností vydaných podle § 89 daňového řádu (viz bod [9] napadeného rozhodnutí). POP za dotčená zdaňovací období totiž nenavázaly bez dalšího na místní šetření provedená v letech 2017 a 2019 jako v případě daňové kontroly za zdaňovací období 2013, ale POP předcházely výzvy k DODAP (na které žalobce reagoval „podáním materiálního dodatečného daňového přiznání na nulu“) a vycházely – tak jako výzvy k DODAP ze zjištění nově získaných při daňové kontrole u žalobce za zdaňovací období 2013 i daňové kontroly vedené u společnosti GYPSTREND (tj. spřízněné osoby žalobce). Za těchto okolností POP ani opakovaně neproěřovaly zcela shodné okolnosti, jež byly zjištěny při skryté daňové kontrole, ale skutečnosti odlišné a nové, s čímž byl žalobce v rámci POP obeznámen.
41. Podmínky pro vydání výzev k DODAP tedy byly splněny (shodně bod [88] napadeného rozhodnutí) a POP byly nejen „legitimně“ a řádně zahájeny, ale v souladu se zákonem i řádně provedeny a rovněž ukončeny. Správce daně měl konkrétní pochybnosti, které srozumitelně, určitě a jasně popsal ve výzvách (specifikovaných v bodu [9] napadeného rozhodnutí) tak, aby na ně žalobce mohl kvalifikovaně reagovat a odstranit je (§ 89 odst. 2 daňového řádu). O tom, že žalobce pochybnostem uvedeným ve výzvách porozuměl, svědčí i obsah jeho vyjádření se k těmto výzvám, když se žádným způsobem neohradil proti jejich srozumitelnosti, a naopak se závěry správce daně věcně polemizoval. Správce daně pak v souladu s § 90 odst. 1 daňového řádu sepsal o průběhu POP úřední záznamy a podle § 90 odst. 2 daňového řádu sdělil žalobci výsledky POP (vč. správní úvahy i hodnocení důkazů prokazujících jeho závěry) a dal mu také prostor 15 dnů pro podání návrhu na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Žalobce toto právo využil a správce daně se jeho návrhem také zabýval, nicméně uzavřel, že argumentace žalobce ani důkazní prostředky nejsou způsobilé jeho závěry zvrátit a pochybnosti odstranit

– neshledal tedy důvod v pokračování dokazování, což zdůvodnil v dodatečných platebních výměrech. Lze uzavřít, že nejen před zahájením POP, ale ani v jejich průběhu a jejich ukončení nebyl dán důvod pro zahájení daňové kontroly (také bod [90] napadeného rozhodnutí).

42. Konečně pokud jde o námitku, že dle judikatury Ústavního soudu je „nepřípustná“ nejen opakovaná daňová kontrola, ale i jiné postupy vedoucí k doměření daně (nyní POP) žalovaný k tomu v bodech [90] až [92] napadeného rozhodnutí podotkl, že v obecné rovině souhlasí se závěry Ústavního soudu citovanými žalobcem již v průběhu odvolacího řízení, tedy že daňová kontrola představuje nejintenzivnější zásah do sféry daňového subjektu a v jejím případě lze od správce daně žádat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce.
43. Ústavní soud poukázal na procesní pochybení při daňové kontrole (tj. výslechy svědků jako osob přezvědých bez možnosti poplatníka se jich účastnit a klást svědkům otázky), které sice byly shledány Finančním ředitelstvím v Brně, ale nebyly uvedeny v rozhodnutí, jímž bylo zrušeno rozhodnutí správce daně. Ústavní soud tak ve vztahu k těmto okolnostem shledal jako ústavně nekonformní postupy, kterými správce daně „kompenzoval nemožnost použití důkazů pořízených v rozporu se zákonem (nezákonně provedené výslechy) a nutil daňový subjekt předkládat další doklady, které si mohl a měl opatřit již v rámci daňové kontroly“.
44. Nelze ovšem odhlížet od specifických okolností případu žalobce. Je potřeba mít na vědomí, že správce daně v reálném čase (4. 10. 2017 a 11. 4. 2019) prováděl vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu, která byla až následně v odvolacím řízení posouzena jako skrytá daňová kontrola – s ohledem na východiska popsána v pozdější judikatuře Nejvyššího správního soudu. Ač správce daně při místních šetřeních překročil meze vyhledávací činnosti, jejich smyslem nebylo získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti žalobce, důkazní prostředky nebyly získány v rozporu se zákonem (body [27] až [30] tohoto vyjádření k žalobě) a POP tak nelze chápat jako postupy, jimiž by správce daně kompenzoval nedostatky dříve provedených úkonů – tyto byly v reálném čase provedeny jako místní šetření, nikoliv daňová kontrola (jako tomu bylo v případě řešeném Ústavním soudem).
45. Je pravda, že správce daně učinil většinu úkonů a získal (i obstaral) důkazní prostředky před zahájením POP. To je ale dáno tím, že se transakce uskutečnily v letech 2012 a 2013, tj. v období, jež bylo kontrolováno při předchozí daňové kontrole a místních šetřeních. Podstatné je to, že správce daně žalobce vyzval k odstranění zcela konkrétních pochybností o správnosti a průkaznosti vyjádření na výzvy k DODAP, neboť v návaznosti na dříve zjištěné skutečnosti (zjištěné i při daňové kontrole společnosti GYPSTREND) dospěl k závěru, že emise dluhopisů v roce 2012 v celkovém kontextu realizovaných operací a jednání žalobce i s ním „spřízněných osob“ (tedy společnosti GYPSTREND a Františka Peringer) nesla znaky zneužití práva.
46. Žalovaný na právě uvedené poukázal právě proto, že nelze opomenout to, že v případě žalobce bylo konstatováno zneužití práva, tudíž je to naopak správce daně, kdo musí prokázat splnění jak objektivní, tak subjektivní podmínky pro aplikaci tohoto institutu (k otázce důkazního břemene bod [76] tohoto vyjádření k žalobě). Správce daně měl dostatek důkazů pro vyslovení tohoto závěru (taktéž díky zjištěním učiněným při úkonech provedených po místních šetřeních) a v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu také dal žalobci možnost jeho pochybnosti odstranit. Žalovaný pochybení (a tím méně „ústavní deficit“) v

postupu správce daně neshledal, neboť správce daně respektoval právní rámec plně přílehavě zvoleného POP, dostal všem zákonným povinnostem (§ 89 a § 90 daňového řádu) a žalobce nebyl krácen na právu odstranit správcem daně řádně sdělené konkrétní pochybnosti.

47. Žalobce namítá, že správce daně si nemůže svévolně vybírat z postupů, v jejichž rámci povede dokazování. Podle žalobce v jeho případě nebyly naplněny podmínky pro postup podle § 89 daňového řádu, neboť nesouhlasil s doměřením DPPO a správce daně si proto musel být vědom, že v případě POP nemůže jít o účinný a rychlý přezkum daňové povinnosti. Postupem správce daně tedy byla porušena práva žalobce na přiměřenost zásahů do jeho sféry a zásada hospodárnosti řízení (ve smyslu čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 1 LZPS).
48. POP je vhodné zahájit za situace, kdy má správce daně konkrétní pochybnosti ohledně správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podání daňového subjektu nebo pravdivosti údajů v něm uvedených. Pokud POP není vzhledem k okolnostem věci možný či jsou pochybnosti správce daně rozsáhlejší (tj. vyžadující náročnější dokazování), měl by správce daně zahájit daňovou kontrolu. Správce daně proto musí vždy vyhodnotit, zda je k dosažení daného účelu vhodnější POP či daňová kontrola, přičemž při volbě kontrolního postupu je nutné vycházet i z aplikace základních zásad správy daní (např. rychlosti, účelnosti, hospodárnosti atd.). Rozdíl mezi POP a daňovou kontrolou lze spatřovat především v tom, zda má správce daně k dispozici konkrétní pochybnosti (a jak široké lze čekat dokazování). V rámci POP se totiž primárně nepředpokládá komplexní způsob prověřování daňového tvrzení, ale jedná se o rychlé odstranění konkrétních pochybností. Oproti tomu daňová kontrola je komplexnější postup, kterým se prověřuje tvrzení daňového subjektu, a není „limitována“ jen konkrétními pochybnostmi správce daně.
49. V případě žalobce byly předpoklady pro zahájení POP dle § 89 odst. 1 daňového řádu splněny. Správce daně totiž neměl v úmyslu provádět komplexní prověření daňové povinnosti žalobce, ale měl konkrétní pochybnosti o správnosti a průkaznosti vyjádření žalobce na výzvy k DODAP, v nichž žalobce vyjádřil kvalifikovaný nesouhlas a tvrdil DPPO za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016 v nezměněné výši. Pochybnosti správce daně vyplynuly ze souboru zjištění a důkazů opatřených během místních šetření a daňové kontroly za zdaňovací období 2013 (podrobněji srov. body [4] a [13] napadeného rozhodnutí), na jejichž základě měl správce daně postaveno najisto, že transakce – emise dluhopisů ke konci roku 2012 – představovala zneužití práva. Za takové situace byly pochybnosti správce daně vztahující se k úrokovým nákladům za zdaňovací období 2014 až 2016 (plynoucím z těchto dluhopisů) zcela konkrétní a taktéž byl reálný předpoklad, že kontrolní postup nebude vyžadovat další obsáhlé, časově a personálně náročné dokazování. V postupu správce daně nelze shledávat žádnou účelovost, neboť POP se vzhledem k okolnostem věci oprávněně jeví jako více vhodný postup – méně invazivní než daňová kontrola – směřující k cílenému a rychlému vyjasnění konkrétních pochybností (aneb jak podotkl žalovaný v napadeném rozhodnutí: „*v neposlední řadě i bez vlivu na běh lhůty pro stanovení daně, jejíž nový běh by byl pro správce daně jistou výhodou*“).
50. O tom, že výběr POP nebyl svévolný, svědčí také rychlost a jednoduchost řízení, neboť POP byl zahájen a ukončen do 4 měsíců. Žalobce v něm předkládal shodná tvrzení a trval na své dosavadní argumentaci, požadoval, aby správce daně při hodnocení důkazů zohlednil vše, co dosud uvedl v souvislosti s daňovou kontrolou DPPO za zdaňovací období 2013, a předložil pět listinných důkazních prostředků (z toho některé opakovaně). Dle žalovaného

dokazování provedené v POP svým charakterem a rozsahem nepřekročilo meze tohoto institutu. Správce daně ve výzvách dle § 89 daňového řádu (bod [9] napadeného rozhodnutí) vystavěl svůj závěr o zneužití práva na souboru zjištění, získaných zejména od žalobce v rámci dříve provedených postupů, přitom pro žalobce se (s ohledem na průběžné závěry týkající se DPPO za zdaňovací období 2013) nejednalo o žádné novum (viz bod [84] napadeného rozhodnutí). Postup správce daně charakterem formálně i fakticky odpovídal POP, nikoliv „opakované“ daňové kontrole (jak namítá žalobce), protože nelze dospět k jinému závěru, než že k porušení „ústavním pořádkem garantovaných“ práv žalobce nedošlo.

51. Dále se žalovaný podrobně vyjádřil k dalším procesním námitkám i k ekonomickým důvodům transakcí, důkaznímu břemenu při aplikaci zneužití práva, vyložil pojem zneužití práva v judikatuře SDEU a Nejvyššího soudu, shrnul své stanovisko k objektivnímu a subjektivnímu kritériu (prvku) doktríny zneužití práva. Na tuto část vyjádření žalovaného soud na tomto místě pro stručnost již pouze odkazuje, je součástí spisu a žalobce má jeho písemné vyhotovení rovněž k dispozici, kdy s ohledem na níže uvedené nebyly tyto námitky soudem věcně posuzovány.

#### *Zjištění ze správního spisu*

52. Z *Protokolu č.j. 3237979/17/3216-60561-801567 ze dne 4. 10. 2017* bylo zjištěno, že toho dne se konalo u žalobce místní šetření podle § 80 až 84 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve věci zjištění skutečností o finančních nákladech, evidovaných v účetnictví daňového subjektu v letech 2012, 2013, 2014, 2015 a 2016, vzniklých v souvislosti s úvěrovými finančními nástroji, včetně emitovaných dluhopisů v roce 2012, v návaznosti na daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 až 2016, a to v rámci vyhledávací činnosti v souladu s ustanovením § 78 DŘ. Jsou rovněž připojeny listiny, které byly žalobcem předloženy.
53. Z *Protokolu č.j. 1832087/19/3216-60561-801567 ze dne 11. 4. 2019* bylo zjištěno, že toho dne se konalo u žalobce místní šetření podle § 80 až 84 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve věci emitovaných dluhopisů v období 2012 až 2016, a to v rámci vyhledávací činnosti v souladu s ustanovením § 78 DŘ. Jsou rovněž připojeny listiny, které byly žalobcem předloženy.

*Další postup ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 (dále i jen „ZO2013“)*

54. *Výzvou ze dne 13. 5. 2020 č.j. 2219811/20/3216-50524-801734* vyzval správce daně žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, a to v náhradní lhůtě do 30 dnů ode dne doručení této výzvy.
55. Výzva byla odůvodněna tím, že daňový subjekt podal dne 29. 5. 2014 přiznání k dani z příjmů právnických osob č.j. 3869860/14/2005-24907-110122 za zdaňovací období roku 2013, ve kterém vykázal hospodářský výsledek (ztrátu) ve výši – 1 346 424 Kč, základ daně ve výši 1 304 235 Kč před odečtením ztráty z minulých let a daňovou povinnost 0 Kč. V účetní závěrce, která je nedílnou součástí daňového přiznání, daňový subjekt uvedl v části Končený výkaz zisků a ztrát na ř. N – nákladové úroku ve výši 3 000 tis. Kč. Daňový subjekt ke dni 31. 12. 2012 emitoval dluhopisy v celkovém objemu 30mil. Kč, s ročním úrokem 10 % a se splatností 25. 1. 2033. Dluhopisy v hodnotě 30 mil. Kč byly upsány ke dni 31. 12. 2012 společnosti GYPSTREND s.r.o. Dne 4. 10. 2017 a 11. 4. 2019 správce daně provedl místní šetření v rámci vyhledávací činnosti, protokol č.j. 3237979/17/3216-60561-801567 a

č.j. 1832087/19/3216-60561-801567, při kterých zjistil další okolnosti týkající se nákladových úroků z dluhopisů. Z účetního dokladu 562116 vyplývá, že daňový subjekt zaúčtoval do nákladů roku 2013 úroky z dluhopisů ve výši 3 000 000 Kč, protokol č.j. 3237979/17/3216-60561-801567 ze dne 4. 10. 2017.

56. Při šetření okolností uplatnění úrokových nákladů správci daně vyvstaly pochybnosti o jejich oprávněnosti, když se nejví jako ekonomicky opodstatněné vynakládání finančních prostředků získaných z emise dluhopisů za účelem sděleným daňovým subjektem. Tento účel také daňový subjekt dostatečně neozřejmil a svá dosavadní tvrzení neopřel o relevantní dokumentaci.
57. Dále jsou rozepsány jednotlivé skutečnosti se závěrem, že jelikož správce daně zjistil nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, správce daně postupuje podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, ve vazbě na ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu a vyzývá daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání.
58. *Přípisem ze dne 11. 6. 2020* žalobce sdělil absolutní nesouhlas s postupem správce daně, rozporoval obsah skutečností uvedených ve výzvě, žádal o sdělení, jaké nové skutečnosti správce daně zjistil, které ho opravňují k této výzvě. Připojil *kopii přiznání žalobce k dani z příjmu právnických osob za období 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ze dne 10. 4. 2014*.
59. *Z protokolu č.j. 3064960/20/3216-60561-801567 ze dne 4. 8. 2020* soud zjistil, že jde o protokol o zahájení kontroly dle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „DŘ“) sepsaný dle § 60 až 62 DŘ u žalobce jako daňového subjektu, jejímž předmětem je daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2013 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v neomezeném rozsahu.
60. Výsledky této daňové kontroly byly shrnuty ve *Zprávě o daňové kontrole č.j. 1363253/23/3216-60561-801567 ze dne 31. 3. 2023*. Daňová kontrola byla ukončena *Oznámením č.j. 1363404/23/3216-60561-801567 ze dne 31. 3. 2023*, které bylo doručeno žalobci dne 3. 4. 2023.
61. *Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č.j. 1449721/23/3216-50524-801734 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ze dne 11. 4. 2023 (dále v textu jen „DOPLVY2013“)* byla žalobci jako daňovému subjektu podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 322 050 Kč, stanovená na základě zprávy o daňové kontrole č.j. 1363253/23/3216-60561-801567. Současně správce daně dodatečně zrušil daňovou ztrátu daňového subjektu podle § 143 odst. 1 daňového řádu ve výši 1 304 235 Kč a stanovil penále ve výši 77 453 Kč dle § 251 odst. 3 DŘ. Doměřenou daň byl žalobce povinen zaplatit do 15 dnů ode dne právní moci tohoto dodatečného platebního výměru, penále pak ve lhůtě do 30 dnů od oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toho penále vypočteno. Uvedené bylo žalobci doručeno do DS dne 12. 4. 2023. DOPLVY 2013 byl napaden *odvoláním žalobce – podáním ze dne 9. 5. 2023*.
62. *Rozhodnutím žalovaného č.j. 10412/24/5200-11431-712136 ze dne 26. 3. 2024* byl DOPLVY 2013 zrušen a řízení zastaveno. Stalo se tak na základě závěru žalovaného, že správce daně dne 4. 10. 2017 a dne 11. 4. 2019 získal informace ke korunovým dluhopisům emitovaným žalobcem v roce 2012, tyto pouze neshromažďoval, nýbrž se s nimi i seznamoval, hodnotil

je, čemuž nasvědčuje i skutečnost, že při druhém místním šetření se již zabýval pouze emitovanými dluhopisy. Činnost správce daně tím překročila meze vyhledávací činnosti a svým charakterem odpovídala daňové kontrole, když již v jejím průběhu správce daně ověřoval konkrétní skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Tuto činnost před oficiálním zahájením daňové kontroly dne 4. 8. 2020 lze považovat za skrytou daňovou kontrolu. Konstatoval dále, že z obsahu spisu plyne, že skutečnosti, pro které správce daně vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení a v návaznosti na to zahájil daňovou kontrolu, vznikly na základě zjištění z místních šetření. Vzhledem k tomu, že mezi zahájením daňové kontroly dne 4. 8. 2020 a provedením posledního úkonu v rámci vyhledávací činnosti došlo k překryvu kontrolovaného předmětu daně (daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013) a rozsahu (dle Protokolu DK byla daňová kontrola zahájena v neomezeném rozsahu a doměřeny byly právě a pouze úrokové náklady z emitovaných dluhopisů). V uvedeném rozsahu a předmětu se tak jedná o opakovanou kontrolu. Jelikož nebyly stran opakovaného prověřování finančních nákladů z dluhopisů, které odvolatel emitoval roce 2012, splněny podmínky daně ustanovením § 85 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 (v protokolu nebyly uvedeny důvody pro opakování daňové kontroly a odvolací orgán ze spisového materiálu existenci zákonných důvodů, pro které by bylo možné opakovanou daňovou kontrolu zahájit, neshledal, představuje opakovaná daňová kontrola zahájená dne 4. 8. 2020 nezákonný postup správce daně; proto je DOPLVY 2013 vydaný na základě tohoto nezákonného postupu rovněž nezákonný.

*Další postup ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (dále i jen „ZO2014“)*

63. *Výzvou ze dne 16. 6. 2022 č.j. 2872244/22/3216-50524-801734* vyzval správce daně žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, a to v náhradní lhůtě do 30 dnů ode dne doručení této výzvy. Výzva byla doručena žalobci dne 17. 6. 2022.
64. *Přípisem ze dne 15. 7. 2022* žalobce správci daně sdělil, že nesouhlasí s oprávněností předpokladů, z nichž výzva správce daně vychází. Kromě jiného uvedl, že není zřejmé, že by správce daně zjistil nové skutečnosti, jak uvádí v poslední odstavci v odůvodnění výzvy. Správce daně žádné nové skutečnosti nebo důkazy neuvádí, neboť vše, co je zmíněno ve výzvě, jsou fakta, která již dávno vyplývala z účetní závěrky společnosti a přílohy účetní závěrky od roku 2013. Účetní závěrky za veškerá minulá období jsou k dispozici správci daně, neboť byla povinnou součástí daňového přiznání za předmětné období, proto žalobce neshledává důvod pro podání dodatečného daňového přiznání.
65. *Výzvou č.j. 395060/23/3216-50524-801734 ze dne 9. 2. 2023* vyzval správce daně podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a to v návaznosti na sdělení ze dne 15. 7. 2022, k odstranění dále uvedených pochybností. V návaznosti na skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a na vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolních zjištění (č.j. 211871/22/3266-60561-801567) a dále s ohledem na skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 společnosti GYPSTREND s.r.o., došlo je změně právního názoru, kdy správce daně ve věci emise dluhopisů, kterou daňový subjekt realizoval v prosinci 2012, a oprávněnosti uplatnění úroků z dluhopisů v nákladech na dosažení, zajištění a udržení příjmů dospěl k závěru, že jednání daňového subjektu spolu s jednáním spojených osob společností GYPSTREND s.r.o. a F. P.

neslo znaky zneužití práva, čímž došlo u daňového subjektu k neoprávněnému snížení základu daně dle §23 odst. 1 ZDP. Tento závěr včetně všech skutečností prověřovaných správcem daně je zaznamenán v úředním záznamu o dosavadním výsledku kontrolního zjištění č.j. 212051/23/3216-60561-801567.

66. S ohledem na uvedené má správce daně pochybnosti o správnosti stanoveného základu daně za rok 2014 ve výši 161 386 Kč, když tento vychází z hospodářského výsledku, jehož součástí jsou nákladové úroky, které daňovému subjektu vznikly v důsledku uvedené emise dluhopisů, kterou správce daně označil za účelovou, a tudíž nepotvrdil daňovou účinnost nákladů z ní vyplývajících, o průkaznosti uplatněných nákladů, když nebyl ozřejmen ekonomicky racionální účel provedení emise, o pravdivosti tvrzení daňového subjektu v podání evidovaném pod č.j. 3149618/22/3216-50554-801734 o použití finančních prostředků z emise na provozní, investiční a dluhovou činnost, když správce daně dospěl k závěru, že převažujícím účelem uvedené emise bylo získání nedovolené daňové výhody (zneužití práva). Dále byla podrobně popsána zjištění z daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013 a připojena výzva k předložení veškerých relevantních důkazních prostředků, které v souvislosti s emisí dluhopisů nebyly dosud předloženy a na základě kterých bude možno ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Uvedené bylo doručeno žalobci dne 10. 2. 2023.

67. *Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č.j. 2740293/23/3216-50524-801734 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ze dne 7. 6. 2023 (dále v textu jen „DOPLVY2014“)* byla žalobci jako daňovému subjektu podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 570 000 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (§89 a 90 daňového řádu), zahájeného výzvou ze dne 9. 2. 2023. Současně správce daně stanovil dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále v částce 114 000 Kč, kdy tato zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla ve výši 20 % z částky doměřené daně. Doměřenou daň byl žalobce povinen zaplatit do 15 dnů ode dne právní moci tohoto dodatečného platebního výměru, penále pak ve lhůtě do 30 dnů od oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toho penále vypočteno. Uvedené bylo žalobci doručeno do DS dne 9. 6. 2023. Rozhodnutí bylo napadeno *odvoláním žalobce ze dne 7. 7. 2023.*

*Další postup ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. 1. 2015 do 31. 12 2015 (dále i jen „ZO2015“)*

68. *Výzvou ze dne 16. 6. 2022 č.j. 2872673/22/3216-50524-801734* vyzval správce daně žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, a to v náhradní lhůtě do 30 dnů ode dne doručení této výzvy. Výzva byla doručena žalobci dne 17. 6. 2022.

69. *Přípisem ze dne 15. 7. 2022* žalobce správci daně sdělil, že nesouhlasí s oprávněností předpokladů, z nichž výzva správce daně vychází. Kromě jiného uvedl, že není zřejmé, že by správce daně zjistil nové skutečnosti, jak uvádí v poslední odstavci v odůvodnění výzvy. Správce daně žádné nové skutečnosti nebo důkazy neuvádí, neboť vše, co je zmíněno ve výzvě, jsou fakta, která již dávno vyplývala z účetní závěrky společnosti a přílohy účetní závěrky od roku 2013. Účetní závěrky za veškerá minulá období jsou k dispozici správci daně, neboť byla povinnou součástí daňového přiznání za předmětné období, proto žalobce neshledává důvod pro podání dodatečného daňového přiznání.

70. *Výzvou č.j. 408455/23/3216-50524-801734 ze dne 10. 2. 2023* vyzval správce daně podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a to v návaznosti na sdělení ze dne 15. 7. 2022, k odstranění dále uvedených pochybností. V návaznosti na skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a na vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolních zjištění (č.j. 211871/22/3266-60561-801567) a dále s ohledem na skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 společnosti GYPSTREND s.r.o., došlo je změně právního názoru, kdy správce daně ve věci emise dluhopisů, kterou daňový subjekt realizoval v prosinci 2012, a oprávněnosti uplatnění úroků z dluhopisů v nákladech na dosažení, zajištění a udržení příjmů dospěl k závěru, že jednání daňového subjektu spolu s jednáním spojených osob společností GYPSTREND s.r.o. a F. P. neslo znaky zneužití práva, čímž došlo u daňového subjektu k neoprávněnému snížení základu daně dle §23 odst. 1 ZDP. Tento závěr včetně všech skutečnosti prověřovaných správcem daně je zaznamenán v úředním záznamu o dosavadním výsledku kontrolního zjištění č.j. 212051/23/3216-60561-801567.
71. S ohledem na uvedené má správce daně pochybnosti o správnosti stanoveného základu daně za rok 2015 ve výši 1 104 875 Kč, když tento vychází z hospodářského výsledku, jehož součástí jsou nákladové úroky, které daňovému subjektu vznikly v důsledku uvedené emise dluhopisů, kterou správce daně označil za účelovou, a tudíž nepotvrdil daňovou účinnost nákladů z ní vyplývajících, o průkaznosti uplatněných nákladů, když nebyl ozřejměn ekonomicky racionální účel provedení emise, o pravdivosti tvrzení daňového subjektu v podání evidovaném pod č.j. 3149618/22/3216-50554-801734 o použití finančních prostředků z emise na provozní, investiční a dluhovou činnost, když správce daně dospěl k závěru, že převažujícím účelem uvedené emise bylo získání nedovolené daňové výhody (zneužití práva). Dále byly podrobně popsána zjištění z daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013 a připojena výzva k předložení veškerých relevantních důkazních prostředků, které v souvislosti s emisí dluhopisů nebyly dosud předloženy a na základě kterých bude možno ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Uvedené bylo doručeno žalobci dne 13. 2. 2023.
72. *Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č.j. 2748303/23/3216-50524-801734 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 ze dne 7. 6. 2023* byla žalobci jako daňovému subjektu podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 570 000 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu), zahájeného výzvou podle § 89 daňového řádu ze dne 10. 2. 2023. Současně správce daně stanovil dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále v částce 114 000 Kč, kdy tato zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla ve výši 20 % z částky doměřené daně. Doměřenou daň byl žalobce povinen zaplatit do 15 dnů ode dne právní moci tohoto dodatečného platebního výměru, penále pak ve lhůtě do 30 dnů od oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toho penále vypočteno. Uvedené bylo žalobci doručeno dne 9. 6. 2023. Rozhodnutí bylo napadeno *odvoláním žalobce ze dne 7. 7. 2023.*

*Další postup ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. 1. 2016 do 31. 12 2016 (dále i jen „ZO2016“)*

73. *Výzvou ze dne 16. 6. 2022 č.j. 2872808/22/3216-50524-801734* vyzval správce daně žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, a to v náhradní lhůtě do 30 dnů ode dne doručení této výzvy. Výzva byla doručena žalobci dne 17. 6. 2022.
74. *Přípisem ze dne 15. 7. 2022* žalobce správci daně sdělil, že nesouhlasí s oprávněností předpokladů, z nichž výzva správce daně vychází. Kromě jiného uvedl, že není zřejmé, že by správce daně zjistil nové skutečnosti, jak uvádí v poslední odstavci v odůvodnění výzvy. Správce daně žádné nové skutečnosti nebo důkazy neuvádí, neboť vše, co je zmíněno ve výzvě, jsou fakta, která již dávno vyplývala z účetní závěrky společnosti a přílohy účetní závěrky od roku 2013. Účetní závěrky za veškerá minulá období jsou k dispozici správci daně, neboť byla povinnou součástí daňového přiznání za předmětné období, proto žalobce neshledává důvod pro podání dodatečného daňového přiznání.
75. *Výzvou č.j. 408563/23/3216-50524-801734 ze dne 10. 2. 2023* vyzval správce daně podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a to v návaznosti na sdělení ze dne 15. 7. 2022, k odstranění dále uvedených pochybností. V návaznosti na skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a na vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolních zjištění (č.j. 211871/22/3266-60561-801567) a dále s ohledem na skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 společnosti GYPSTREND s.r.o., došlo je změně právního názoru, kdy správce daně ve věci emise dluhopisů, kterou daňový subjekt realizoval v prosinci 2012, a oprávněnosti uplatnění úroků z dluhopisů v nákladech na dosažení, zajištění a udržení příjmů dospěl k závěru, že jednání daňového subjektu spolu s jednáním spojených osob společností GYPSTREND s.r.o. a F. P. neslo znaky zneužití práva, čímž došlo u daňového subjektu k neoprávněnému snížení základu daně dle §23 odst. 1 ZDP. Tento závěr včetně všech skutečností prověřovaných správcem daně je zaznamenán v úředním záznamu o dosavadním výsledku kontrolního zjištění č.j. 212051/23/3216-60561-801567.
76. S ohledem na uvedené má správce daně pochybnosti o správnosti stanoveného základu daně za rok 2016 ve výši 48 921 Kč, když tento vychází z hospodářského výsledku, jehož součástí jsou nákladové úroky, které daňovému subjektu vznikly v důsledku uvedené emise dluhopisů, kterou správce daně označil za účelovou, a tudíž nepotvrdil daňovou účinnost nákladů z ní vyplývajících, o průkaznosti uplatněných nákladů, když nebyl ozřejmen ekonomicky racionální účel provedení emise, o pravdivosti tvrzení daňového subjektu v podání evidovaném pod č.j. 3149618/22/3216-50554-801734 o použití finančních prostředků z emise na provozní, investiční a dluhovou činnost, když správce daně dospěl k závěru, že převažujícím účelem uvedené emise bylo získání nedovolené daňové výhody (zneužití práva). Dále byly podrobně popsána zjištění z daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013 a připojena výzva k předložení veškerých relevantních důkazních prostředků, které v souvislosti s emisí dluhopisů nebyly dosud předloženy a na základě kterých bude možno ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Uvedené bylo doručeno žalobci dne 13. 2. 2023.
77. *Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č.j. 2749291/23/3216-50524-801734 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 ze dne 7. 6. 2023* byla žalobci jako daňovému subjektu podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu doměřena daň

z příjmů právnických osob vyšší o částku 570 000 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu), zahájeného výzvou podle § 89 daňového řádu ze dne 10. 2. 2023. Současně správce daně stanovil dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále v částce 114 000 Kč, kdy tato zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla ve výši 20 % z částky doměřené daně. Doměřenou daň byl žalobce povinen zaplatit do 15 dnů ode dne právní moci tohoto dodatečného platebního výměru, penále pak ve lhůtě do 30 dnů od oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toho penále vypočteno. Uvedené bylo žalobci doručeno dne 9. 6. 2023. Rozhodnutí bylo napadeno *odvoláním žalobce ze dne 7. 7. 2023.*

78. *Všechna tři odvolání proti DOPLVY 2014, DOPLVY 2015 a DOPLVY 2016* poukazovala na skutečnost, že již místní šetření ze dne 4. 10. 2017 bylo fakticky zahájením daňové kontroly. Od tohoto data začala běžet lhůta pro vyměření daně a nárok na doměření daně je tak prekludován. Dále žalobce rozporoval závěry vyjádřené v jednotlivých doplňujících výměrech, rozporoval závěr o zneužití práva žalobcem, vysvětloval svůj názor na problematiku po věcné i právní stránce, připojil důkazy a navrhoval, aby byly dodatečné platební výměry po doplnění dokazování zrušeny. V průběhu odvolacího řízení se pak žalobce po věcné stránce vyjádřil podáním ze dne 7. 3. 2024 a podáním ze dne 13. 5. 2024, podáním ze dne 14. 5. 2024 pak navrhl doplnění dokazování výslechem pana F. P.

#### *Napadené rozhodnutí*

79. *Dne 18. 6. 2024 žalovaný napadeným rozhodnutím – tj. rozhodnutím č.j. 19511/24/5200-11431-712136* všechna tři odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č.j. 2740293/23/3216-50524-801734 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ze dne 7. 6. 2023, Dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č.j. 2748303/23/3216-50524-801734 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 ze dne 7. 6. 2023, Dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č.j. 2749291/23/3216-50524-801734 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 ze dne 7. 6. 2023 potvrdil. Uvedené bylo žalobci doručeno do 19. 6. 2024.

#### *Posouzení soudem*

80. Soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, tedy ke dni 18. 6. 2024 (ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci soud rozhodl bez jednání, neboť shledal důvody pro tento postup dané § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.
81. Soud se z důvodu procesní ekonomie zaměřil na posouzení napadeného rozhodnutí v kontextu první a třetí procesní námitky žalobce, kdy namítal, že správce daně nebyl oprávněn dodatečně doměřit daně 2014 až 2016, protože nebyl oprávněn žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového priznání a následně zahájit další navazující postup k odstranění pochybností.
82. Při posouzení těchto námitek soud vyšel z následujících ustanovení:

Podle § 85 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále v textu jen „daňový řád“), předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

Podle § 85a odst. 1 daňového řádu, daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) 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, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

Totožné ustanovení bylo obsaženo v daňovém řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 v § 85 odst. 4.

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.

Podle § 89 odst. 2 daňového řádu, ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

Podle § 89 odst. 3 daňového řádu ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.

Znění § 89 odst. 1 až 3 daňového řádu bylo totožné i ve znění účinném před 31. 12. 2020.

Podle § 89 odst. 4 daňového řádu správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.

Podle § 89 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Podle § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy svého úkonu protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.

Podle § 90 odst. 2 daňového řádu, nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl

seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

Podle § 90 odst. 3 daňového řádu, neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

Podle § 90 odst. 4 daňového řádu, neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.

Podle § 90 odst. 5 daňového řádu, nedošlo-li k odstranění pochybností ohledně skutečnosti, která nemá vliv na výši daně, vydá správce daně rozhodnutí ve věci nebo rozhodnutí o zastavení řízení, v jehož odůvodnění uvede výsledek postupu k odstranění pochybností.

Znění § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu bylo totožné i ve znění účinném před 31. 12. 2020, ustavení mělo v tomto znění pouze 4 odstavce.

Podle § 90 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

Podle § 90 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.

Podle § 143 odst. 1 daňového řádu daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku.

Podle § 143 odst. 2 daňového řádu podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.

Podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměřením daně z moci úřední může dojít pouze a) na základě výsledku daňové kontroly, nebo b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení.

Znění ustanovení § 143 odst. 1 a 2 daňového řádu bylo totožné i před 31. 12. 2020. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 k doměřením z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.

Podle § 145 odst. 1 daňového řádu, nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.

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.

Znění ustanovení § 145 odst. 1 a 2 daňového řádu bylo totožné i před 31. 12. 2020.

83. Při posouzení námitek žalobce procesní povahy soud konstatuje, že vyšel ze zjištění, že místní šetření, která provedl správce daně u žalobce dne 4. 10. 2017 (ve věci zjištění skutečností o finančních nákladech, evidovaných v účetnictví daňového subjektu v letech 2012, 2013, 2014, 2015 a 2016, vzniklých v souvislosti s úvěrovými finančními nástroji, včetně emitovaných dluhopisů v roce 2012, v návaznosti na daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 až 2016) a dne 11. 4. 2019 (ve věci emitovaných dluhopisů v období 2012 až 2016), překročila meze vyhledávací činnosti a svým charakterem odpovídala daňové kontrole, když již v jejím průběhu správce daně ověřoval konkrétní skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 až 2016. Na tuto skutečnost poukazoval žalobce již v rámci svých odvolání proti napadenému rozhodnutí, žalovaný tuto skutečnost konstatoval i právně odůvodnil v napadeném rozhodnutí (body 25 až 28 a bod 85 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
84. Z obsahu spisu plyne, a tato skutečnost rovněž nebyla mezi stranami sporná, že tyto postupy byly „ukončeny“ dne 11. 4. 2019, na jejich základě nedošlo k vydání dodatečného platebního výměru ani za jedno ze zdaňovacích období.
85. Soud se v návaznosti na právě uvedené nejprve zabýval v kontextu námitek žalobce otázkou, zda byl správce daně výzvami ze dne 16. 6. 2022 oprávněn vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení za ZO2014, ZO 2015, ZO2016 ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.
86. Žalobce mimo jiné v tomto směru namítal, že veškeré potřebné informace pro zpochybnění výše daní tvrzených žalobcem v daňových přiznání správce daně získal i ve vztahu k daním za roky 2014 až 2016 již z první daňové kontroly. Proto nebyl oprávněn doměřit daň na základě postupu podle § 145 odst. 2 DŘ a výzvy k podání DODAP k daním z příjmů právnických osob za roky 2014 až 2016 tak byly nezákonné. Správce daně získal veškeré informace pro podání výzvy během daňové kontroly k těmto daním. Pokud je nezískal, získat je byl povinen, protože daňová kontrola je nejinvazivnějším zásahem při přezkumu daňové povinnosti a správce daně musí vyvinout veškeré úsilí, aby zjistil všechny relevantní okolnosti pro případné doměření daně. Neučiní-li tak, nemůže následně těžit ze své nezákonné činnosti (nečinnosti).
87. Námitka je důvodná.
88. Výkladem tohoto ustanovení a postupů správce daně se zabýval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu č.j. 1 Afs 183/2014–55 ze dne 16. 11. 2016, ve kterém konstatoval v bodech 54 až 62 odůvodnění následující:

*„Podle § 5 odst. 3 daňového řádu (s)právce 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.*

V souladu s touto základní zásadou správy daní jsou nastavena i konkrétní pravidla daňového řádu pro případy, kdy vyjde najevo, že skutečná daňová povinnost daňového subjektu má být jiná, než jak byla naposledy stanovena. Daňový řád vychází z toho, že ve lhůtě pro

stanovení daně může být výše daňové povinnosti měněna (zvýšena i snížena) podle toho, co skutečně vyjde najevo; cílem je *správné zjištění a stanovení daní* (§ 1 odst. 2 daňového řádu, viz k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012–46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013–33, č. 3015/2014 Sb. NSS).

Zásadně má „napravit“ nesprávnou výši daně samotný daňový subjekt: Podle § 141 odst. 1 daňového řádu, *(z)jistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.* Možnost nápravy vlastním právním jednáním (dodatečným daňovým tvrzením) má být daňovému subjektu poskytnuta i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně, a to jakýmkoli způsobem s výjimkou daňové kontroly. Podle § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu, *(z)jistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.* Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, *(p)okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*

Pouze pokud již byla zahájena daňová kontrola, resp. pokud nebyla zahájena kvůli jednání samotného daňového subjektu, nelze k nápravě nesprávně stanovené daně využít dodatečného daňového tvrzení. Podle § 141 odst. 6 věty první daňového řádu *(d)odatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu (...).* Lze dodat, že v § 87 odst. 2 daňového řádu se praví, že *(n)euumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.*

Z citovaných ustanovení daňového řádu je zjevné, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení, pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži *fisku*, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (podtržení doplněno soudem) (§ 143 odst. 1 věta první *in fine* ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014–57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *(p)okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. A contrario* tedy platí, že nejedná-li se o v citovaném ustanovení vyjmenované případy, povinnost platit penále, jak je v ostatních odstavcích § 251 daňového řádu stanoveno, vzniká.

Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Uvedené závěry lze aplikovat i na souzenou věc, kdy místní šetření, která byla nezákonně zahájenou skrytou daňovou kontrolou, byla ukončena v roce 2019.

89. Jak plyne z výkladu předmětných ustanovení provedených v právě citovaném rozhodnutí NSS, je možnost nápravy nesprávně stanovené daně formou dodatečného daňového tvrzení omezena zahájením daňové kontroly; z uvedeného tedy plyne, že tímto momentem je ukončeno i oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť nápravy již nelze dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu, avšak pouze doměřením daně z moci úřední. Ačkoli byly tyto právní závěry formulovány ve vztahu k dotčeným ustanovením ve znění účinném do 31. 12. 2020, lze je aplikovat i za nyní účinné právní úpravy, kdy v tomto směru se formulací předmětných ustanovení nezměnilo ničeho. Uvedené lze závěry lze aplikovat na souzenou věc tím spíše, neboť vyhledávací činnost, která byla následně vyhodnocena jako skrytá daňová kontrola, byla ukončena v souvislosti s druhým místním šetřením dne 11. 4. 2019.
90. Z uvedeného soud uzavírá, že výzvy ze dne 16. 6. 2022, pokud jimi správce daně vyzval žalobce po sice v souladu se zákonem nezahájené, avšak ukončené skryté daňové kontrole k podání doplňujících daňových tvrzení za ZO 2014, ZO 2015 a ZO 2016 dle § 145 odst. 2 daňového řádu, jsou nezákonné. Tyto již nemohly být vydány ani v roce 2019 či 2020, ani později, jak namítal žalovaný s odkazem na „zjištění mimo daňovou kontrolu“, kdy k „nápravě“ již ve vztahu k žalobci jako daňovému subjektu po proběhlé (skryté) daňové kontrole za všechna vyjmenovaná zdaňovací období mohlo dojít pouze doměřením daně z moci úřední (viz. shora).
91. V návaznosti na právě uvedené se pak soud rovněž zabýval námitkou týkající se nezákonnosti postupu k odstranění pochybností (POP), který správce daně zahájil k ZO2014, ZO2015 i ZO2016 výzvami dle § 89 a násl. daňového řádu v 2/2023.
92. Žalobce v této souvislosti namítal, že pokud již u žalobce proběhla daňová kontrola, je nezákonné použití POP; POP nebyl nástrojem, který by mohl vést k zákonnému doměření daně.
93. Žalovaný se s touto námitkou vypořádal v napadeném rozhodnutí v bodech 29 až 33 odůvodnění, ve kterých vymezil právní rámec institutu daňové kontroly a POP, a dále pak v bodě 86 odůvodnění, ve kterém uvedl, že skutečnost, že správce daně dříve za ZO 2014 až 2016 provedl vyhledávací činnost zaměřenou na korunové dluhopisy, která byla v konečném důsledku vyhodnocena jako tzv. skrytá daňová kontrola, nicméně nebránila správci daně v téže věci zahájit POP. Resp. daňový řád takovou situaci neupravuje, když přísné podmínky pro opakování se týkají výlučně daňové kontroly, přičemž, jak již výše zdůvodněno, ve zde projednávané věci se nejednalo o daňovou kontrolu formálně ani fakticky, ale o opodstatněně, tedy nikoli účelově, zahájený postup k odstranění zcela konkrétních a řádně

odůvodněných pochybností. Z tohoto důvodu nejsou na případ odvolatele přílehlavé ani závěry NSS vyslovené v rozsudku č. j. 2 Afs 170/2023-30 ze dne 24. 10. 2023, když tyto zdůrazňují povinnost správce seznámit daňový subjekt s důvody opakované daňové kontroly.

94. Námitka je důvodná.

95. Pojem POP a situace, kdy je možné a praktické jej použít, poprvé definoval NSS rozsudku č. j. 1 Ans 10/2012–52 ze dne 10. 10. 2012, ve kterém uvedl: „*postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení. ...*

*Daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu.“*

96. S tímto vymezením, na které odkazoval ve svém rozhodnutí žalovaný, lze v obecné rovině souhlasit, stejně tak s dalšími právními závěry, které vyplývají z judikatury NSS, např. z rozsudku č.j. 1 Afs 107/2014 – 31 ze dne 10. 9. 2014, v němž bylo vysloveno, že: „*II. Postup k odstranění pochybností i daňová kontrola jsou postupy, které slouží k prověření správnosti daňových povinností a o jejich použití i volbě dle procesní vhodnosti rozhodne správce daně,*“ anebo z rozsudku Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 A 123/2013 – 27 ze dne 20. 2. 2014, z něhož plyne, že: „*Za situace, kdy správce daně při vyhodnocení tvrzení daňového subjektu již ví, že postup k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nebude postačovat – to platí zejména, jsou-li zde pochybnosti stejného rázu, které vedly k zahájení daňové kontroly za předcházející zdaňovací období – pak nic nebrání správci daně zahájit daňovou kontrolu namísto vydání výzvy k odstranění pochybností.“* Současně však nutno připomenout i závěry vyplývající z rozsudku NSS ze dne 25.6.2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61: "*Postup k odstranění pochybností (§ 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu břemene důkazního. Legislativní koncepce daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou."*

97. V souzené věci se však situace liší tím, že u žalobce provedená místní šetření dne 4. 10. 2017 a 11. 4. 2019 překročila meze vyhledávací činnosti a svým charakterem odpovídala daňové kontrole, kdy mezi stranami bylo sporné, zda byl právě s ohledem na tuto skutečnost v souladu se zákonem žalovaným zvolený postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu zahájený výzvami žalobci z 2/2023.

98. Tato otázka, tj. zda je možné po proběhlé daňové kontrole vyvolat „k témuž“ přezkum daňové povinnosti postupem dle § 89 daňového řádu, výslovně v daňovém řádu není řešena. Obecně je nutno vyjít z faktu, že oba instituty jsou upraveny v hlavě IV, dílu 3 daňového řádu nazvaném Kontrolní postupy. Z uvedeného plyne, že k téže dani a k témuž období může správce daně provést jeden z kontrolních postupů; zvolí-li postup k odstranění pochybností, který nepovede ke svému účelu, pak může být tento postup nahrazen/přejít v daňovou kontrolu (§ 89 odst. 4 daňového řádu); opačný postup, tj. použití postupu k odstranění pochybností, který by následoval po skončené daňové kontrole, zákon neupravuje.
99. Daňová kontrola je kontrolním postupem, v jehož průběhu správce daně disponuje řadou oprávnění a daňový subjekt je povinen správcí daně provedení daňové kontroly umožnit (§86 daňového řádu). Jak výstižně shrnul ve svém nálezu Ústavní soud pod sp. zn. II ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009, „*Daňová kontrola představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce...*

*Pokud tedy správce daně přikročí k použití tohoto intenzivního zásahu do sféry daňového subjektu, lze od něj požadovat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce. Ostatně obdobně toto oprávnění správce daně hodnotí judikatura Nejvyššího správního soudu: "... tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti ... Neučiní-li tak ... nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl ... Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně "napoprvé", neboť lze zajisté předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen ..." (viz rozsudek sp. zn. 2 Afs 31/2005).*

*Tyto úvahy je však dle Ústavního soudu třeba v tomto konkrétním případě, který v celém svém rozsahu vykazuje znaky šikanózního postupu finančního úřadu a finančního ředitelství, vztáhnout nikoliv pouze na možnost provádění "opakované" daňové kontroly, nýbrž i na další procesní postupy správce daně, jimiž opakovaně narušuje autonomní sféru jednotlivce, vynucuje po daňovém subjektu předkládání dalších důkazních prostředků, které si správce daně mohl a měl opatřit v rámci daňové kontroly, čímž zasahuje do práva jednotlivce na informační sebeurčení....*

*Jinak řečeno, uskutečněním daňové kontroly byl stěžovatel již jednou vystaven citelnému omezení ve své autonomní informační sféře a těmito dalšími procesními úkony, zaměřenými k prokázání stejných skutečností, jako byly předmětem daňové kontroly, zasáhl finanční úřad do této sféry opakovaně. Tímto postupem správce daně, kdy došlo k omezení autonomní sféry stěžovatele za tímž účelem opakovaně, a navíc byl stěžovatel pod hrozbou opakovaného použití již jednou odvolacím orgánem odmítnutých pomůcek nucen předávat další doklady týkající se jeho ekonomické činnosti, byla narušena shora vymezená proporcionalita mezi zájmem státu na výběru daní na straně jedné a právem na informační sebeurčení na straně druhé.“ Uvedené závěry jsou platné i za účinnosti daňového řádu.*

100. Z uvedeného a ze znění dotčených ustanovení daňového řádu plyne, že k téže dani a k témuž období může správce daně provést jednu daňovou kontrolu. Možnost jejího opakování je v zákoně formulována jako výjimka z tohoto pravidla a je vázána na existenci zákonných důvodů vymezených v § 85a odst. 1 daňového řádu. Nejsou-li tyto zákonné důvody splněny, pak nelze opakovanou daňovou kontrolu konat. Uvedené je nutno aplikovat i v případě

žalobce, kdy místní šetření dne 4. 10. 2017 bylo fakticky se zákonem nesouladně zahájenou skrytou daňovou kontrolou (srov. obdobně závěry vyjádřené v rozsudku NSS č.j. 2 Afs 170/2023–34 ze dne 24. 10. 2023).

101. Tuto zákonnou výjimku je nutno vykládat restriktivně. Jediným zákonem předvídaným postupem, jakým lze opakovaně přezkoumat daňovou povinnost daňového subjektu k téže dani a za totéž období, je opakovaná daňová kontrola. Postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu „k témuž“ je po již proběhlé daňové kontrole vyloučen, neboť při opačném výkladu by bylo možné tímto postupem obejít zákaz opakované daňové kontroly vyplývající z 85a daňového řádu.
102. Pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ustanovením čl. 2 odst. 2 Listiny, podle něhož lze státní moci uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (nález sp. zn. IV. ÚS 29/05, N 113/37 Sb NU 463). Tento ústavní princip nelze interpretovat v tom smyslu, že pokud zákon nestanoví zákon po proběhlé kontrole použít postup k odstranění pochybností, pak nic správci daně nebránilo v téže věci zahájit POP, když přísné podmínky pro opakování se týkají výlučně daňové kontroly (srov. nález Ústavního soudu pod sp. zn. II ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009, analogicky rovněž nález sp. zn. I ÚS 1251/17 ze dne 24. 11. 2020).
103. Soud tak uzavírá, že výzvy ze dne 9. 2. 2023 a 10. 2. 2023, jimiž správce daně zahájil postup k odstranění pochybností za ZO 2014, ZO 2015 a ZO 2016 dle § 89 a násl. daňového řádu, jsou nezákonné.
104. V návaznosti na shora uvedené právní závěry se soud zaměřil na posouzení otázky běhu lhůt pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, kdy k prekluzi práva je soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 145/2008-145 ze dne 2. 4. 2009).
105. 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.
106. Podle § 148 odst. 2 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 a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně
107. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
108. V souzené věci jsou tato obecná pravidla modifikována zvláštní úpravou §38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále v textu jen „ZDP“), dle kterého bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává

daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

109. Současně dle § 34 odst. 1 ZDP lze od základu daně odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu nebo její část, a to ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví.
110. Prekluzivní lhůta je tak stanovena jejím počátkem stanoveným v § 148 odst. 1 daňového řádu (dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za každé jednotlivé zdaňovací období) a koncem stanoveným v § 38r odst. 2 ZDP (dnem, kdy končí lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu uplatnit).
111. Soud při posouzení této otázky vyšel ze zjištění, že žalobce za ZO2013 v podaném daňovém přiznání vykázal daňovou ztrátu, která byla platebním výměrem správce daně č. j. 4276767/14/2005-24907-110122 ze dne 18. 7. 2014 následně vyměřena (viz. bod 76 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Je tedy nutné vycházet ze speciální úpravy obsažené v ust. § 38r odst. 2 ZDP. To znamená, že základní lhůta pro stanovení daně za všechna zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 ve smyslu ust. § 38r odst. 2 ZDP shodně končila dne 1. 7. 2022. Výzvy správce daně k podání doplňujících daňových tvrzení za ZO 2014, ZO 2015 a ZO 2016 dle § 145 odst. 2 daňového řádu, které byly vydány dne 16. 6. 2022, které jsou soudem hodnoceny jako nezákonné, vliv na běh lhůty ve smyslu ustanovení § 148 daňového řádu neměly. Současně tu není žádná skutečnost předvídaná tímž ustanovením, která by byla způsobilá běh prekluzivní lhůty modifikovat. Nejsou jí ani místní šetření, která provedl správce daně v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 a násl. daňového řádu u žalobce dne 4. 10. 2017 a dne 11. 4. 2019, která překročila meze vyhledávací činnosti a která sice svým charakterem odpovídala daňové kontrole, avšak jako daňová kontrola nikdy v souladu se zákonem nebyla zahájena (přiměřeně srov. závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 49/2010–205 ze dne 13. 1. 2011 případně Baxa, J. a kol.: Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer, k § 148 odst. 3 daňového řádu: „...při porovnání s předchozí právní úpravou končí dohady o tom, zdali běh prekluzivní lhůty přerušují jednotlivé úkony provedené v rámci a v průběhu daňové kontroly anebo již samotné její zahájení; tento účinek dle nové úpravy vyvolá pouze řádné zahájení daňové kontroly...Nová celá tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“).
112. Z uvedeného plyne, že všechny dodatečné platební výměry za ZO 2014, ZO 2015 a ZO 2016 byly dne 7. 6. 2023 vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 148 odst. 1 daňového řádu, kdy po uplynutí této lhůty daň nelze stanovit.
113. Soud pro úplnost konstatuje, že pokud byly v žalobě uvedeny další žalobní body, v nichž žalobce namítal další vady procesní či nezákonnost napadeného rozhodnutí pro rozpor s hmotným právem, pak tyto soud neposuzoval, neboť s ohledem na výše uvedené toto považoval za bezpředmětné.

#### *Závěr a náhrada nákladů řízení*

114. Jak bylo vyloženo shora, vydání všech tří výše specifikovaných platebních výměrů bylo nezákonné, neboť právo stanovit daň za ZO 2014, ZO 2015 a ZO2016 dle shora citovaných

ustanovení byla prekludována. Jelikož žalovaný v napadeném rozhodnutí platební výměry aproboval, je i jeho rozhodnutí nezákonné. Soud proto napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil dle § 78 odst. 1 s. ř. s., § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., jak uvedeno ve výroku ad. I tohoto rozsudku.

115. Za této situace krajský soud zvažoval, nakolik tuto skutečnost zohlednit ve vztahu ke třem platebním výměrům, kterými byla žalobci daň stanovena a dospěl k závěru, že právní mocí tohoto rozsudku dojde k obnovení pravomocného řízení a žalovaný by byl s ohledem na závazný právní názor soudu ohledně prekluze (§ 78 odst. 5 s.ř.s.) nucen rozhodnout o zrušení všech předmětných prvostupňových rozhodnutí – platebních výměrů a o zastavení řízení. S ohledem na tuto skutečnost má soud za to, že pouhé vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení by bylo pouhým formalismem, neboť soud je za této situace oprávněn (i povinen) rozhodnout o zrušení také prvostupňových rozhodnutí, a to v souladu se zásadou procesní ekonomie. Tento postup již aproboval také NSS např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2024, č. j. 4 Afs 132/2020-42, bod 66. Na základě uvedeného tak soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 3 s.ř.s. z těchto důvodů zrušil i prvostupňová rozhodnutí, jak uvedeno ve výroku ad. II tohoto rozsudku.
116. Výrok ad. III tohoto rozhodnutí je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., § 35 odst. 2 s.ř.s. a skutečností, že žalobce, který je ve věci zastoupen advokátem, byl ve věci zcela procesně úspěšný. Proto žalobci vzniklo právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
117. Zástupce žalobce učinil v řízení dva úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2024 (srov. čl. II – přechodná ustanovení k vyhlášce č. 258/2024 Sb.), a to za přípravu a převzetí zastoupení, sepis žaloby, za které mu náleží odměna. Tarifní hodnotou pro výpočet odměny je dle ustanovení § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2024 částka ve výši 50 000 Kč. Odměna za jeden úkon právní služby tak činí 3 100 Kč (7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2024), tj. v této věci částka ve výši 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč). Žalobci rovněž náleží dle § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2024 ke každému z těchto úkonů právní služby paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč, tj. celkem částka 600 Kč (2 x 300 Kč). Celkovou částku ve výši 6 800 Kč nutno v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 s.ř.s., § 57 odst. 2 s.ř.s. navýšit o DPH, jehož je zástupce žalobce plátcem, tj. o částku 1 428 Kč. Jako součást náhrady nákladů řízení soud rovněž přiznal žalobci soudní poplatek zaplacený za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tak soud žalobci přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč.
118. Tuto náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce, v souladu s ustanovením § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůta k plnění je pak odůvodněna ustanovením § 160 odst. 1 – část věty za středníkem o.s.ř. ve spojení s ustanovením § 64 s.ř.s., kdy soud vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř. týkající se nabytí právní moci rozhodnutí uložil žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí nebo exekuci.

Ostrava 5. června 2025

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu