



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **J. H.**, zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 1. 2018, č. j. 15 Af 83/2015 - 43,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2015, č. j. 19009/15/5200-10423-806032, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 11. 2014, č. j. 2209886/14/2501-50521-506383. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil stěžovatelce daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 285 000 Kč a sdělil jí penále ve výši 57 000 Kč. Daň byla stěžovatelce doměřena na základě kontroly, při níž správce daně zjistil, že stěžovatelka si neoprávněně uplatnila výdaje z titulu tvorby a čerpání rezerv na opravu hmotného majetku v rozporu se zákonem.

[2] V žalobě stěžovatelka namítala, že byla zkrácena na svých právech; bylo povinností správce daně vydat před vyměřením daně výzvu k prokázání skutečností podle § 89 odst. 1 daňového řádu, neboť pochybnosti jednoznačně měl; o tom podle stěžovatelky svědčí jeho vyhledávací činnost k rezervám bezprostředně po vyměření daně. Řízení, které předcházelo vydání dodatečného platebního výměru, nebylo podle stěžovatelky férové a poškodilo ji, neboť penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu se předepisuje pouze u dodatečně vyměřené daně. Dále namítala, že daňová kontrola byla nezákonná, neboť při

vyměření daňové povinnosti dokazování následuje až po řízení vytykáčím; správce daně zvolil postup opačný, který daňový řád nepřipouští; dodatečný platební výměr byl vydán po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty uvedené v § 148 odst. 1 daňového řádu; tato lhůta počala běžet dne 1. 7. 2011 a uběhla dne 1. 7. 2014, přičemž nemohla být přerušena zahájením daňové kontroly, ani následně prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť tomuto rozhodnutí předcházelo nezákonné (neférové) vyhledávací a důkazní řízení, ač mělo předcházet zákonné (férové) vyměřovací a v rámci toho vytykáčím řízení. Podle žalobkyně nemůže neférové řízení vyvolat právní účinky předvídané daňovým řádem; prodloužit lhůtu může jen takové oznámení o stanovení daně, které není zatíženo předcházejícími zbytečnými průtahy, tedy nečinností správce daně. V opačném případě k prodloužení lhůty nedojde. Dále namítla, že daňovou kontrolu byly oprávněny vykonávat čtyři úřední osoby, z toho jedna v postavení vedoucího referátu a jedna v postavení vedoucího kontrolního oddělení; počet pověřených úředních osob a jejich postavení označila za nepřiměřené. Namítala také, že správce daně prováděl v průběhu daňové kontroly v rozporu s daňovým řádem místní šetření, o která opíral svá kontrolní zjištění, a to bez účasti stěžovatelky, proto úřední záznam a pořízená obrazová dokumentace nemají žádnou důkazní hodnotu, neboť nelze prokázat, že v uvedený den skutečně byla úřední osoba na místě samém a že obrazová dokumentace skutečně zobrazuje to, co má. Ke zprávě o daňové kontrole namítala, že se správce daně nevypořádal s jejím vyjádřením ke kontrolnímu zjištění v části týkající se rozpuštění vytvořené rezervy ve výši 1 900 000 Kč v roce 2011, čímž porušil § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu a zpráva o daňové kontrole je v tomto rozsahu nepřezkoumatelná.

[3] Při jednání soudu konaném dne 24. 1. 2018 právní zástupce stěžovatelky uvedl, že důvodem podání žaloby bylo nerespektování právních předpisů ze strany daňových orgánů a hlavně délka řízení. Poukázal rovněž na nesprávnost postupu daňových orgánů spočívající v tom, že v krátkém období po vyměření daně zahájily daňovou kontrolu za účelem doměření daně, aniž by původnímu vyměření předcházelo vytykáčím řízení, které by se dalo z hlediska tvorby rezerv očekávat. Dále konstatoval, že fotodokumentace týkající se oplocení, na které byla rezerva tvořena, nemůže být nějak místně ani časově identifikována.

[4] Krajský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou a žalobu zamítl. V napadeném rozsudku konstatoval, že správce daně byl v průběhu daňové kontroly nečinný, nicméně tato nečinnost neměla vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Konstatoval, že nečinnost správce daně nezpůsobuje nezákonnost daňové kontroly, neboť ani stěžovatelka nečinila vůči správci daně žádné úkony a ani nevyužila možnosti bránit se proti nečinnosti postupem dle § 38 daňového řádu. Krajský soud dále v rozsudku uvedl, že správce daně se nedopustil domnělého obcházení zákona, když naprosto legitimně vyměřil stěžovatelce daň dle § 139 daňového řádu na základě daňového přiznání a následně v rámci prověřování tvorby a čerpání zákonných rezerv zkoumal dodržení zákonných podmínek, což vedlo k oprávněnému dodatečnému stanovení daně. Krajský soud shledal nedůvodnými také námitky stěžovatelky týkající se počtu úředních osob oprávněných vykonávat daňovou kontrolu a námitky stran provedení místního šetření. Ve věci samé dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně oprávněnosti vytvoření rezervy a jejího uplatnění jako nákladu (výdaje) a doměření daně shledal v souladu se zákonem.

pokračování

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem ohledně účinků nezákonné kontroly ve vazbě na prodloužení lhůty pro stanovení daně. Námitky ve vztahu k samotnému porušení zákona o daních z příjmů a potažmo k doměření daně a způsobu prováděného dokazování nevznáší. Nejprve obsáhle zrekapitulovala obsah žaloby v části uplatněných námitek ohledně délky daňové kontroly ve vztahu k možnému prodloužení prekluzivní lhůty, poté stěžovatelka cituje jednotlivé části odůvodnění z rozsudku krajského soudu.

[6] Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku prodloužení lhůty při dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu ve vztahu k nečinnosti správce daně v průběhu daňové kontroly, když dospěl k závěru, že z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně a jejího prodloužení je v daném případě podstatné výhradně to, že daňová kontrola byla řádně zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně a že jí byl dodatečný platební výměr oznámen v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že tvrzená nečinnost v průběhu daňové kontroly nezpůsobila překročení lhůty pro stanovení daně. Dle názoru stěžovatelky prodloužit lhůtu pro stanovení daně může jen takové oznámení o stanovení daně, které není zatíženo přecházejícími zbytečnými průtahy. V prvé řadě stěžovatelka tvrdí, že není sporu o tom, že v době od zahájení daňové kontroly tj. od 21. 11. 2011 do jejího ukončení tj. do 4. 11. 2014 (převzetí zprávy o daňové kontrole) byl správce daně zhruba dvacet měsíců nečinný; v tom dal krajský soud ostatně stěžovatelce za pravdu. Stěžovatelka odkazuje v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 100/2002. Dle stěžovatelky správce daně svojí nečinností (nedovolenou) v tříleté prekluzivní lhůtě nemůže vyvolat účinky prodloužení této lhůty o jeden rok. Stěžovatelka dále tvrdí, že je také nesprávný právní závěr krajského soudu, pokud jí na straně jedné přisvědčí v tom, že se správce daně dopustil nečinnosti, a na straně druhé konstatuje, že to nečiní daňovou kontrolu nezákonnou, neboť stěžovatelka po celou dobu trvání nečinnosti nevyužila možnost bránit se proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu. Krajský soud nesprávně nezákonnost daňové kontroly, resp. její zákonnost dovozuje z toho, zda stěžovatelka využije či nevyužije práva se proti nečinnosti bránit. Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na právní úpravu, odůvodnění svého rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s nímž se zcela ztotožňuje. Názor stěžovatelky, podle kterého je s to prodloužit lhůtu pro stanovení daně pouze takové oznámení rozhodnutí o stanovení daně, které není zatíženo přecházejícími zbytečnými průtahy, nemá oporu v daňovém řádu. Jak vyplývá z § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, prodloužení lhůty je podmíněno pouze oznámením rozhodnutí o stanovení daně v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Žádné omezení nebo podmínku, které by neumožňovaly prodloužení lhůty pro stanovení daně v případech, kdy oznámení rozhodnutí o stanovení daně předcházela nečinnost správce daně, § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu ani jiné

ustanovení daňového řádu neobsahuje. Podstatná je tedy pouze ta skutečnost, že správce daně splnil podmínku, že v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně (tj. dne 21. 11. 2014) oznámil stěžovatelce rozhodnutí o stanovení daně, tedy jí byl dne 10. 11. 2014 doručen dodatečný platební výměr, čímž došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok. Nečinnost správce daně tak neměla v daném případě na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně žádný vliv; námitky stěžovatelky jsou nedůvodné, proto žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[8] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelkou uplatněných (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), přihlížel rovněž k tomu, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Stěžovatelka spatřuje nezákonnost rozsudku krajského soudu v nesprávném posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; krajský soud dle jejího názoru nesprávně posoudil možné prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Stěžovatelka má za to, že prodloužit lhůtu může jen takové oznámení rozhodnutí o stanovení daně, které není zatíženo předcházejícími průtahy. Na rozdíl od krajského soudu je přesvědčena, že nečinnost správce daně má na běh prekluzivní lhůty vliv; krajský soud se dle stěžovatelky také dopouští nesprávnosti spočívající v tom, že nezákonnost daňové kontroly způsobenou nečinností dovozuje z toho, zda stěžovatelka využila, či nevyužila možnosti bránit se proti nečinnosti v průběhu daňového řízení.

[11] Nejvyšší správní soud shledal posouzení otázky prekluze krajským soudem v souladu se zákonem. Lze připustit, že krajský soud nepřipadně spojuje otázku zákonnosti či nezákonnosti daňové kontroly se skutečností, zda stěžovatelka využila či nevyužila možných prostředků procesní obrany dle § 38 daňového řádu. Nicméně tato úvaha nebyla jediným rozhodovacím důvodem pro závěr krajského soudu a nemohla mít ani vliv na správnost jeho rozsudku. Krajský soud svůj závěr o tom, že nečinnost správce daně v daném případě nezpůsobuje nezákonnost daňové kontroly, nedovozuje totiž pouze z toho, zda se stěžovatelka proti nečinnosti bránila či nikoli, ale také z dalších skutečností; to vyplývá z bodu [38], [39] a zejména z bodu [40] rozsudku, kde krajský soud uvedl, že „za situace, kdy tato nečinnost zjevně neměla žádný vliv na výsledek daňové kontroly a kdy se žalobkyně proti uvedené nečinnosti v době jejího trvání nijak nebránila, navíc sama nereagovala na výzvu k prokázání skutečností a nedoložila požadované inventární karty hmotného majetku, dospěl soud k závěru, že tato nečinnost nezpůsobuje nezákonnost daňové kontroly.“ Krajský soud se podrobně zabýval průběhem daňového řízení a hodnotil nejen jednotlivé úkony správce daně, ale i samotné stěžovatelky, a to ve vzájemném kontextu. Uvedl, že správce daně skutečně učinil poslední úkon v rámci daňové kontroly dne 23. 5. 2012, kdy provedl místní šetření, a dalším úkonem správce daně, na kterého působnost finančního úřadu přešla dnem 1. 1. 2013, bylo až kontaktování stěžovatelky dne 5. 2. 2014, včetně sepsání příslušného úředního záznamu. Připustil, že správce daně po určitou dobu v průběhu daňové kontroly nekonal, což ovšem ještě samo o sobě nečiní daňovou kontrolu nezákonnou. Poukázal na to, že teprve poté, kdy správce daně začal činit úkony směřující k ukončení daňové kontroly, stěžovatelka ve vyjádření k výsledku

pokračování

kontrolního zjištění ze dne 9. 10. 2014 poukázala na nečinnost trvající od 23. 5. 2012 údajně do 20. 2. 2014 (ve skutečnosti správce daně ji kontaktoval dne 5. 2. 2014). Tímto podáním se však stěžovatelka zjevně nedomáhala ochrany před nečinností, neboť nepožadovala, aby správce daně pokračoval v daňové kontrole nebo učinil nějaký konkrétní úkon, pouze zkonstatovala jeho již ukončenou nečinnost. Stěžovatelka se nadto proti postupu správce daně při kontrole nebránila ani zásahovou žalobou (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110).

[12] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že stěžovatelka podala prostřednictvím svého zástupce daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 dne 30. 6. 2011. Lhůta k jeho podání uplynula dne 1. 7. 2011. Lhůta pro stanovení daně započala běžet dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého bylo postupováno dne 31. 12. 2010 a skončila by 31. 12. 2013. Nutno podotknout, že krajský soud v napadeném rozsudku určil počátek běhu lhůty pro stanovení daně nesprávně, pokud dospěl k závěru, že tato by skončila dne 1. 7. 2014. Krajský soud totiž pominul nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2007, sp. zn. I. ÚS 1611/07, který nastolil jiný výklad § 47 zákona o správě daní a poplatků a počátek běhu lhůty stanovil již k poslednímu dni roku, v němž vznikla daňová povinnost, nikoli k okamžiku vzniku povinnosti podat daňové přiznání. Nicméně tato nepřesnost nemá žádný vliv na zákonnost rozsudku, neboť rozhodné úkony správce daně byly bez ohledu na nesprávně stanovený konec lhůty stále učiněny ve lhůtě po stanovení daně v souladu s § 148 daňového řádu.

[13] Podle § 264 odst. 4 daňového řádu běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Soulad uvedeného ustanovení s ústavním pořádkem stvrdil Ústavní soud nálezem ze dne 21. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, kterým zamítl návrh Nejvyššího správního soudu na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu pro protiústavnost. V něm mimo jiné Ústavní soud uvedl: *„Zásada právní jistoty, plynoucí ze zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky, brání tomu, aby zákonodárce ponechal možnost stanovení daně bez časového omezení nebo po dobu, jejíž (extrémní) délka by – s ohledem na možný dopad do právní sféry daňových subjektů – postrádala jakékoliv rozumné odůvodnění. Rovněž by s ní bylo v rozporu, pokud by zákonná pravidla určující běh a délku lhůty pro stanovení daně doznala změn v natolik krátké době před jejím uplynutím, že by od dotčených daňových subjektů nebylo možné spravedlivě očekávat, aby jejímu prodloužení „na poslední chvíli“ přizpůsobily své jednání. V takovém případě by se jednalo o nepřipustnou nepravou retroaktivitu, ledaže by na straně veřejné moci existoval určitý silný veřejný zájem, odůvodněný především mimořádnými okolnostmi, který by převážil nad oprávněným zájmem daňových subjektů na tom, aby jejich právní vztahy plynoucí z příslušné daňové povinnosti byly definitivně vypořádány. Jinak ale zákaz změn zákonné úpravy lhůty pro stanovení daně, jež by se do budoucna dotýkaly i běhu a délky lhůty započaté podle původní právní úpravy, jen ze zásady právní jistoty obecně dovodit nelze.“*

[14] 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. Ze správního spisu vyplývá, že dne 21. 11. 2011 byla se stěžovatelkou zahájena daňová kontrola; od tohoto dne počala znovu běžet lhůta pro stanovení daně. Nová tříletá lhůta pro stanovení daně tak měla uplynout dne 21. 11. 2014. Správce daně vydal dne 7. 11. 2014 dodatečný platební výměr, který byl stěžovatelce doručen dne 10. 11. 2014, čímž byla v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta prodloužena o jeden rok, tj. do 21. 11. 2015. Napadené rozhodnutí, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr, nabylo právní moci dne 17. 6. 2015, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[15] Základní tříletá lhůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového řádu může být různými v zákoně taxativně uvedenými úkony buď prodloužena (§ 148 odst. 2), přerušena (§ 148 odst. 3) nebo stavena (§ 148 odst. 4). K prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dojde v případě, že v průběhu posledních 12 měsíců (tzn. v posledním roce tříleté lhůty): 1) bylo podáno dodatečného daňového tvrzení nebo byla oznámena výzva k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, 2) došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně (doručení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru), 3) bylo zahájeno řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, 4) došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo 5) bylo oznámeno rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí. Podmínkou pro prodloužení lhůty je, že k výše uvedenému úkonu došlo kdykoli v posledních 12 měsících, tedy nikoli dříve. Naopak zákon výslovně již stanoví rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží nová v případě přerušování lhůty v odst. 3. K přerušování lhůty dojde, byla-li před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Přerušování lhůty znamená, že od okamžiku, kdy byl některý z uvedených úkonů učiněn, běží znovu celá 3letá lhůta. Zákon přitom nevylučuje, aby i v rámci této lhůty byl učiněn některý z úkonů, který může znamenat její prodloužení (viz § 148 odst. 2). Správce daně je však vždy limitován lhůtou 10 let (§ 148 odst. 5). Lze poukázat v této souvislosti např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 73, v němž zdejší soud mimo jiné dospěl k následujícímu závěru: „*Lhůta pro stanovení daně může být z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, prodloužena opakovaně.*“ (srov. též rozsudek ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29).

[16] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud posoudil právní otázku prekluze v souladu se zákonem. Lze s ním souhlasit v tom, že aplikovaná, ale ani jiná ustanovení daňového řádu nijak nezohledňují vlastní průběh daňové kontroly, včetně případné nečinnosti správce daně. Za situace, kdy tvrzená nečinnost daňových orgánů v průběhu daňové kontroly nezpůsobila překročení lhůty pro stanovení daně, soud ji z hlediska běhu lhůty a jejího prodloužování shledal důvodně nepodstatnou. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že nečinnost daňových orgánů v průběhu daňové kontroly neměla v daném případě vliv na běh prekluzivní lhůty. Názor stěžovatelky, že prodloužit lhůtu pro stanovení daně může jen takové oznámení o stanovení daně, které není zatíženo předcházejícími zbytečnými průtahy, nemá oporu v daňovém řádu.

pokračování

[17] Pokud se stěžovatelka v kasační stížnosti odvolává na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 100/2002, je třeba především konstatovat, že takový rozsudek neexistuje. Pokud snad stěžovatelka měla na mysli např. rozsudek sp. zn. 7 Afs 100/2012, který se otázkou nečinnosti ve vztahu k prekluzi skutečně zabýval, je její odkaz zcela nepřipadný. Jednalo se totiž o věc skutkově i právně zcela odlišnou. Především byla věc posuzována dle zákona o správě daní a poplatků, který jednotlivé úkony, které mají právní relevanci ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty, vůbec neupravoval a obsahoval pouze obecnou definici „*úkon směřující k vyměření daně*“ (viz § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Povahu těchto úkonů (především v rámci vytýkacího řízení) postupně vymezovala až judikatura správních soudů. Daňový řád v § 148 však jednotlivé úkony i jejich právní následky již taxativně stanoví. Podstatné ve věci je rovněž to, že v odkazované věci byly posuzovány úkony, které správce daně činil bezdůvodně a zcela formálně pouze za účelem prodloužení lhůty pro vyměření daně. O takový případ se však v nyní projednávané věci nejedná; žádné takové úkony stěžovatelka správci daně ani nevyčítá.

[18] Nejvyšší správní soud nemůže stěžovatelce přisvědčit ani v názoru, že lhůta pro stanovení daně nemohla být přerušena zahájením daňové kontroly, ani následně prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť předcházelo nezákonné (neférové) vyhledávací řízení, ačkoli mělo předcházet zákonné (férové) vyměřovací řízení. Tvrzení stěžovatelky, že správce daně měl již před vydáním platebního výměru ze dne 7. 7. 2011, jímž žalobkyni vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 v souladu s jejím daňovým přiznáním podaným dne 30. 6. 2011, pochybnosti ohledně tvorby rezerv, je pouhou spekulací; ze správního spisu žádné úkony v tomto ohledu nevyplynuly a stěžovatelka ani žádné indicie svědčící pochybnostem správce daně nepředestřela. Skutečnost, že více než dva měsíce po vyměření daně zahájil správce daně vyhledávací činnost týkající se tvorby rezerv, nepředstavuje důkaz o tom, že již před vyměření daně měl správce daně v tomto směru nějaké pochybnosti, které by zakládaly zahájení vytýkacího řízení (resp. postupu k odstranění pochybností). To platí tím spíše za situace, kdy žalovaný vysvětlil, že se jednalo o globálně prováděnou činnost správců daně zaměřenou na ověřování tvorby a čerpání zákonných rezerv. Takový koordinovaný postup správců daně ostatně daňový řád, resp. zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, nevyklučuje.

[19] Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatelky důvodné. Krajský soud, byť se dopustil v odůvodnění určitých dílčích nepřesností, posoudil věc zcela v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[20] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný, který byl ve věci úspěšný, a po právu by mu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevynaložil, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. února 2019

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu