



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **ELMO – SA spol. s r. o.**, se sídlem Pavlovická 29/25, Olomouc, zast. JUDr. Janem Vylegalem, Ph.D., advokátem se sídlem Křížkovského 844/3, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2017, čj. 37668/17/5300-21442-711315, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 31. 5. 2019, čj. 65 Af 5/2018 - 135,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (rozhodnutí ze dne 19. 10. 2016, čj. 1842212/16/3101-51523-809547, čj. 1842227/16/3101-51523-809547, čj. 1842234/16/3101-51523-809547, čj. 1842239/16/3101-51523-809547, čj. 1842256/16/3101-51523-809547, čj. 1842269/16/3101-51523-809547, a čj. 1842290/16/3101-51523-809547), jimiž žalobkyni (dále „stěžovatelka“) doměřil daň za zdaňovací období červen 2011, září 2011, říjen 2011 a červen 2012 až září 2012 v celkové výši 160 000 Kč, neboť neunesla důkazní břemeno a jednoznačným a věrohodným způsobem neodstranila pochybnosti správce daně o tom,

že přijala zdanitelné plnění od deklarovaných dodavatelů a že k přijetí zdanitelných plnění došlo v deklarovaném rozsahu, čímž neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání stěžovatelky zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl. Proti tomuto rozsudku brojí stěžovatelka nyní podanou kasační stížností.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že pochybení správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole mohlo být dle judikatury Nejvyššího správního soudu napraveno v odvolacím řízení. Správce daně si byl vědom zbývajících krátkých lhůt pro stanovení daně, avšak z ničeho nevyplývá, že by zde byla snaha účelově ukončit „nehotové“ řízení, které by následně bylo dokončeno v odvolacím řízení. Správce daně měl veškeré podklady pro stanovení daně, daň stanovil a stanovenou daň stěžovatelce řádně oznámil. Tím došlo dle § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017, k prodloužení lhůty ke stanovení daně o 1 rok, tj. do 31. 10. 2017.

[3] Správce daně byl dle § 32 odst. 2 a 3 daňového řádu povinen stanovit stěžovatelce lhůtu nejméně 8 dní (případně odůvodnit stanovení kratší lhůty) k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a navrhnutí jeho doplnění. Pokud lhůtu stanovil jen třídenní, resp. sedmidenní po jejím prodloužení, dopustil se tak procesní vady, jelikož v rozhodnutí o stanovení lhůty nebo i v rozhodnutí o prodloužení lhůty není odůvodněno stanovení kratší lhůty než 8 dní. Tato vada však nemá vliv na zákonnost platebních výměrů, jelikož stěžovatelka se k výsledkům kontrolního zjištění i ve stanovené lhůtě vyjádřila a toto vyjádření ani v odvolacím řízení již nedoplnila. Žalovaný, z důvodu pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole, přikázal správci daně, aby tuto zprávu se stěžovatelkou znovu projednal, k čemuž došlo až 26. 4. 2017. Stěžovatelka tak měla dostatečný časový prostor pro doplnění vyjádření. Stanovisko správce daně bylo navíc neměnné od druhé výzvy k prokázání skutečností ze dne 19. 8. 2016, ke které se stěžovatelka vyjádřila 2. 9. 2016.

[4] Ze stejného důvodu krajský soud nepovažoval za vadu s vlivem na zákonnost skutečnost, že správce daně posoudil odvolání stěžovatelky z 11. 10. 2016 jako odvolání proti rozhodnutí o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a nikoliv jako odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty.

[5] Dle krajského soudu nebylo pravdivé tvrzení, že termín na vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění správce daně stanovil na dobu, kdy jednatel stěžovatelky byl mimo republiku. Ten byl totiž mimo republiku do 15. 10. 2016. Lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění však byla stanovena do 17. 10. 2016. Stejně tak den projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole byl stanoven na 18. 10. 2016 ve 14:00 hod. a v náhradním termínu dne 19. 10. 2016 v 9:00 hod.

[6] Tvrzení, že správce daně s ohledem na termín projednání zprávy o daňové kontrole již nepředpokládal její doplnění, označil krajský soud za spekulaci, která bez dalšího nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

pokračování

[7] Krajský soud vypořádal i další námitky stěžovatelky. Jejich vypořádání však stěžovatelka v kasační stížnosti nespornuje, proto nejsou pro řízení o kasační stížnosti podstatné (§ 109 odst. 4 s. ř. s.) a kasační soud je tak ani nerekapituluje.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného k ní a následná replika

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že správce daně nebyl schopen ukončit daňovou kontrolu, proto před jejím řádným a zákonným ukončením vydal 19. 6. 2016 narychlo dodatečné platební výměry, čímž účelově prodloužil prekluzivní lhůtu ke stanovení daně o jeden rok. Na daňovou kontrolu měl od jejího zahájení (30. 10. 2013) dostatek času. Účelový postup správce daně dovozuje z celkem 4 skutečností: 1) stanovení třídní lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění na období, kdy byl statutární orgán stěžovatelky v zahraničí a chybějící odůvodnění lhůty kratší než 8 dnů, 2) posouzení odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty jako podnětu k opravě zřejmých nesprávností, v důsledku čehož byla stěžovatelka krácena na svých právech, 3) vnucování zjištění a písemností správce daně nekompetentním či neoprávněným osobám, jež nemohlo nahradit řádné doručení, 4) apriorní vyloučení doplnění zprávy o daňové kontrole stanovením termínu k projednání zprávy o daňové kontrole ihned po termínu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Dle rozsudku NSS ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005 - 53, projedná-li správce daně s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole až po vydání rozhodnutí, zatíží řízení vadou, která může mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[9] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že by „násilně nutil“ manželku jednatele stěžovatelky k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně se jí pouze zeptal, zda by nemohla být s výsledkem seznámena ona, což odmítla. Z toho správce daně nevyvozoval žádné důsledky.

[10] Dle žalovaného daňový řád nestanoví konkrétní délku lhůty pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Daňový řád v § 88 odst. 3 hovoří o „přiměřené lhůtě“. Předmětem daňové kontroly byla čtyři kontrolní zjištění, která však byla, co se skutkové stránky týče, v podstatě totožná. Pochybnosti správce daně a jejich hodnocení podrobně vyjádřil ve výzvě z 19. 8. 2016. Stěžovatelka na tuto výzvu nereagovala žádným návrhem či předložením důkazních prostředků. Stanovení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění v celkové délce 7 dnů tak bylo přiměřené. Žalovaný nicméně souhlasí s krajským soudem, že ani vada neposkytnutí lhůty v délce alespoň 8 dní, nebo odůvodnění jejího zkrácení nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

[11] Odvolání podané 11. 10. 2016 posoudil správce daně jako odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty. Správce daně opravil ve výroku rozhodnutí o prodloužení lhůty chybu v psaní stran prodloužení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění (z 13. 10. 2016 na 17. 10. 2016). Zřejmost chyby v psaní vyplývá z § 36 odst. 2 daňového řádu. Práva stěžovatelky nebyla daným postupem správce daně zkrácena.

[12] Všechny termíny projednání zprávy o daňové kontrole, stejně jako konec lhůty pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění, byly stanoveny na dobu, kdy

se jednatel stěžovatelky v zahraničí nenacházel. Ze spisového materiálu je i tak ovšem zřejmé, že si písemnosti i v zahraničí vyzvedával a reagoval na ně.

[13] Stěžovatelka se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřila 17. 10. 2016. Na základě tohoto vyjádření nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Správce daně se s připomínkami a návrhy zabýval a vypořádal je. Práva stěžovatelky při stanovení termínu pro projednání zprávy o daňové kontrole tak nebyla zkrácena.

[14] Stěžovatelkou citovaný rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 118/2005 se vztahoval k projednání zprávy o daňové kontrole za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Daňový řád však významně změnil proces ukončení daňové kontroly. Oproti předchozí úpravě je před projednáním zprávy o daňové kontrole nutné seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění. Projednání zprávy o daňové kontrole plní jinou funkci, než tomu bylo dle zákona o správě daní a poplatků. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016 - 36.

[15] V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu je pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole odstranitelnou vadou v odvolacím řízení, pokud tak učiní správce daně prvního stupně. I v případě, že není řádně ukončena daňová kontrola a projednána zpráva o daňové kontrole, vydání rozhodnutí o stanovení daně prodlužuje lhůtu ke stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

[16] Žalovaný uvedl, že sama stěžovatelka ke konci daňové kontroly začala její ukončování mařit, jelikož si byla vědoma blížícího se uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[17] Stěžovatelka v replice uvedla, že tvrzení o maření ukončení kontroly z její strany není podloženo skutkovým zjištěním. Naopak v samotném vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že jednání stěžovatelky nebylo možné kvalifikovat jako vyhýbavé. „Tlak“ správce daně s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty byl zjevný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Ze správního spisu plynou pro věc následující podstatné skutečnosti. Daňová kontrola byla zahájena 30. 10. 2013. V tomto roce provedl správce daně několik dožádání dle § 17 daňového řádu, která prováděl i v průběhu roku 2014 a 2015. Na tato dožádání obdržel odpovědi v daných letech. Ke konci roku 2015 vyzýval k poskytnutí údajů různé subjekty, na které obdržel odpovědi zejména počátkem roku 2016. Výzvou ze dne 13. 6. 2016 vyzval Československou obchodní banku, a.s., k identifikaci majitele určitého bankovního účtu. Dne 24. 6. 2016 předvolal svědka k podání svědecké výpovědi na den 13. 7. 2016. Dne 7. 7. 2016 obdržel odpověď z Československé obchodní banky, a.s., a 13. 7. 2016 provedl svědeckou výpověď. Následně dne 19. 8. 2016 již vydal výzvu k prokázání skutečnosti stěžovatelce, na kterou odpověděla dne 2. 9. 2016. Dle úředního záznamu z 30. 9. 2016 byl s jednatelem stěžovatelky dne 22. 9. 2016 dohodnut termín na seznámení s výsledky kontrolního zjištění na den 30. 9. 2016 v 10:00 hod. Dne 29. 9. 2016 odpoledne správce daně telefonoval stěžovatelce, aby jí připomněl, že následující den bude probíhat jednání dle dohodnutého termínu. Manželka jednatele správci daně sdělila, že jednatel není přítomen, ale s jednáním počítá. Dne 29. 9. 2016

pokračování

v 16:52 byl správci daně odeslán e-mail se sdělením, že jednatel bude v dohodnutém termínu mimo Olomouc. Dne 30. 9. 2016 v 8:00 hod. správce daně telefonoval stěžovatelce. Sekretářka mu sdělila, že jednatel je přítomen, ale má jednání, asi od 8:30 hod. Správce daně nahlásil své telefonní číslo s požadavkem, aby jej jednatel po skončení jednání kontaktoval. To se nestalo, proto správce daně opětovně volal stěžovatelce a bylo mu sděleno, že jednatel právě odjel mimo společnost. Dne 30. 9. 2016 byl sepsán úřední záznam o seznámení s výsledky kontrolního zjištění. Stejného dne vydal správce daně rozhodnutí o stanovení třídenní lhůty od doručení tohoto rozhodnutí k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Z úředního záznamu ze 4. 10. 2016 plyne, že správce daně telefonoval jednatelem stěžovatelky, aby dohodl další postup při daňové kontrole. Jednatele nezastihl, proto zanechal kontakt. Stejný den volala manželka jednatele správci daně, který ji upozornil, že stěžovatelka má v datové schránce písemnost vztahující se k daňové kontrole, kterou si ještě nevyzvedla. Manželka jednatele odmítla návrh správce daně, že by se seznámila s výsledkem kontrolního zjištění. Přípisem z 10. 10. 2016 požádala stěžovatelka o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Nejpozději tento den tak došlo k doručení rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Žádost o prodloužení této lhůty stěžovatelka odůvodnila mimo jiné tím, že jednatel je mimo Evropu do 15. 10. 2016. Stejného dne správce daně rozhodl o prodloužení dané lhůty do 13. 10. 2016. Dne 11. 10. 2016 správce daně obdržel odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty z 30. 9. 2016. Dne 12. 10. 2016 vydal správce daně rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterým opravil rozhodnutí o prodloužení lhůty tak, že místo prodloužení lhůty do 13. 10. 2016 prodloužil lhůtu do 17. 10. 2016. Tuto opravu odůvodnil tak, že nelze podat odvolání proti rozhodnutí o prodloužení lhůty (z 10. 10. 2016), proto odvolání vyhodnotil jako podnět k opravě zřejmých nesprávností. Dne 12. 10. 2016 vyrozuměl správce daně stěžovatelku o tom, že projednání zprávy o daňové kontrole se uskuteční 18. 10. 2016 ve 14:00 hod., případně v náhradním termínu 19. 6. 2016 v 9:00 hod. Dne 14. 10. 2016 stěžovatelka upozornila správce daně, že odvolání z 11. 10. 2016 podala proti rozhodnutí o stanovení lhůty a nikoliv proti rozhodnutí o jejím prodloužení. Stejného dne rovněž stěžovatelka namítla, že jelikož správce daně stanovil termín k vyjádření na 17. 6. 2016, nelze předpokládat, že se do 18. 6. 2016 do 14:00 seznámí s vyjádřením či dokonce zapracuje případné připomínky či návrhy. Dne 17. 10. 2016 správce daně e-mailem potvrdil termín pro projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole jako ten dříve stanovený. Dne 17. 10. 2016 bylo správci daně doručeno vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Dne 18. 10. 2016 ve 13:55 byla správci daně doručena e-mailová zpráva od stěžovatelky, ve které uvedla, že její jednatel se z důvodu nemoci nemůže dostavit. Dle úředního záznamu z 20. 10. 2016 se správce daně pokusil 19. 10. 2016 v 10:05 doručit zprávu o daňové kontrole stěžovatelce přímo v jejím sídle. Zaměstnankyně stěžovatelky po poradě s daňovým poradcem odmítla zásilku převzít. K dotazu odpověděla, že standardně přebírá poštu od doručovatelů kdokoli ze společnosti, kdo je přítomen. Správce daně poučil zaměstnankyni stěžovatelky o účincích odmítnutí doručení, vyplnil doručenkou s obálkou, ve které byla zpráva o daňové kontrole, a vhodil ji do poštovní schránky u vchodu do společnosti. Stejného dne správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole a vyrozumění s popisem uvedených skutečností z daného dne do datové schránky stěžovatelky.

[19] Podstatou projednávaného sporu je posouzení otázky, zda postup správce daně v závěru daňové kontroly byl zatížen takovými vadami, které mají vliv na zákonnost

vydaných platebních výměrů a rovněž, zda kroky správce daně byly činěny čistě za účelem prodloužení lhůty ke stanovení daně bez zákonného důvodu. Nejvyšší správní soud se nejprve vyjádří k jednotlivým krokům, ve kterých stěžovatelka spatřuje nezákonný postup, a následně je zhodnotí ve své souvislosti, zda se jednalo o kroky činěné pouze za účelem prodloužení lhůty ke stanovení daně.

[20] Ve shodě s krajským soudem je Nejvyšší správní soud toho názoru, že stanovení třídní lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění (později prodloužené na 7 dní) bez náležitého odůvodnění bylo v rozporu s § 32 odst. 2 a 3 daňového řádu (viz bod 34 rozsudku NSS ze dne 22. 8. 2017, čj. 7 Afs 68/2017 - 36). Tato vada však neměla vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, jelikož i ve zkrácené lhůtě se stěžovatelka vyjádřila. Zároveň ani netvrdí, že by tato zkrácená lhůta způsobila, že vyjádření musela uspěchat a bylo tak nedostatečné. Z rekapitulace skutečností plynoucích ze správního spisu rovněž plyne, že není pravda, že by lhůta byla stanovena na dobu, kdy jednatel stěžovatelky nebyl v České republice. Prodloužená lhůta k vyjádření končila 17. 10. 2016, zatímco jednatel byl dle svých tvrzení mimo Evropu do 15. 10. 2016. Stěžovatelka rovněž v kasační stížnosti nijak nerozporela názor krajského soudu, že se stanovisko správce daně dozvěděla již 19. 8. 2016 (druhá výzva k prokázání skutečností), které od té doby bylo neměnné. Měla tak dostatek času připravit si případnou protiargumentaci.

[21] Obdobně soud považuje za vadu to, že správce daně neposoudil odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění jako odvolání proti tomuto rozhodnutí, ale jako odvolání proti rozhodnutí o prodloužení dané lhůty. Je nepochybné, že dané odvolání směřovalo právě proti rozhodnutí o stanovení lhůty. Toto odvolání bylo takto označeno a bylo v něm uvedeno číslo jednací rozhodnutí o stanovení lhůty. Stěžovatelka tak vymezila rozsah podaného odvolání, který byl správce daně povinen respektovat. Tato vada v postupu správce daně však opět neměla vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Přestože správce daně posoudil odvolání nesprávně, materiálně se stěžovatelka podaným odvoláním domohla přezkumu stanovené lhůty, jelikož v reakci na podané odvolání správce daně prodloužil původně třídní lhůtu na lhůtu 7 dní. Není správná úvaha stěžovatelky, že by se odvolací administrativou protáhlo vedení řízení, tedy by správce daně nestihl vydat rozhodnutí před uplynutím prekluzivní lhůty. Správce daně má dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu možnost rozhodnout o odvolání sám, pokud mu částečně vyhoví a ve zbytku jej zamítne. To ve svém důsledku správce daně učinil, neboť odvoláním rozporovanou lhůtu částečně prodloužil. S tímto postupem tak nebyla spojena žádná časově náročná odvolací administrativa. Navíc dle § 109 odst. 5 daňového řádu *odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak*. Rozhodnutí o stanovení lhůty tak bylo i po podaném odvolání účinné a správce daně nebyl v následujícím postupu omezen odvoláním stěžovatelky. Stěžovatelka touto námitkou napadá rychlý postup správce daně. Takový postup je však řádným postupem dle zásady rychlosti stanovené v § 7 odst. 1 daňového řádu.

[22] Námitka, že správce daně vnucoval doručování nekompetentním nebo neoprávněným osobám, jež nemohlo nahradit řádné doručení do vlastních rukou dle § 88 odst. 5 daňového řádu, není důvodná. Žalovaný v odvolacím řízení seznal, že nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole, tedy nemohlo dojít

pokračování

ani k jejímu řádnému doručení. Dle judikatury NSS je v odvolacím řízení možné zhojit vadu neprojednání zprávy o daňové kontrole (viz např. rozsudky NSS ze dne 20. 9. 2012, čj. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 151/2016 - 39, či žalovaným citovaný rozsudek sp. zn. 1 Afs 362/2016). Tvrzená vada tak neměla vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Ve vztahu k návrhu správce daně manželce jednatele stěžovatelky o seznámení se s výsledky kontrolního zjištění nedošlo k žádnému myslitelnému porušení jejích práv. Dle soudu se jednalo o pouhý návrh, přičemž z ničeho nevyplývá, že by dosahoval intenzity nátlaku. Manželka jednatele návrh odmítla a správce daně z toho nevyvozoval žádné negativní důsledky pro stěžovatelku.

[23] Poslední vadu jednotlivých kroků správce daně spatřovala stěžovatelka v tom, že datum projednání zprávy o daňové kontrole stanovil pouhý den po té, co jí končila lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Proto měl správce daně dopředu vyloučit zohlednění případného vyjádření. Kasační soud opět souhlasí s krajským soudem, že tato námitka je pouze spekulací. Stěžovatelka měla možnost vyjádření předložit, správce daně pak měl povinnost se s ním seznámit. Stěžovatelka však netvrdí, že by na její vyjádření správce daně dostatečně nereagoval. Nedošlo tak k žádnému dopadu do jejích práv.

[24] Soud dodává, že na posuzovanou věc nedopadá rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 118/2005. Tento rozsudek se vztahoval k zákonu o správě daní a poplatků účinnému do 31. 12. 2011. Jak plyne z výše citované judikatury, v řízeních vedených dle nyní účinného daňového řádu je již možné napravit nedostatky projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení.

[25] K otázce postupu správce daně činěným za účelem prodloužení lhůty ke stanovení daně se kasační soud vyjadřoval již mnohokrát. NSS v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, čj. 7 Afs 380/2020 - 30, uvedl, že „i následně prohlášená nezákonnost úkonů orgánů finančních správy těmito v zásadě neodnímá jejich účinky na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Výjimkou jsou pak jen úkony toliko formální, účelově vydané čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nelze totiž věc hodnotit optikou následně vydaného rozhodnutí soudu a odnímat jednou učiněným úkonům (zde oznámení výzvy a doručení rozhodnutí o odvolání) jejich zákonné účinky. Takový výklad by vedl k nastolení zásadní právní nejistoty.“ Vztaheno na posuzovanou věc to znamená, že i kdyby bylo za nezákonné prohlášeno oznámení platebních výměrů [tedy úkon, který dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu způsobil prodloužení lhůty ke stanovení daně] nebo jiných úkonů tomu předcházejících, tyto úkony by musely být účelově vydané čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, aby to mohlo způsobit nezákonné prodloužení lhůty ke stanovení daně (obdobně také rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017 - 29, č. 3703/2018 Sb. NSS, ze dne 30. 5. 2018, čj. 2 Afs 204/2016 - 62, ze dne 21. 6. 2018, čj. 2 Afs 205/2016 - 49, nebo ze dne 2. 2. 2021, čj. 1 Afs 406/2020 - 33, ze dne 1. 7. 2021, čj. 5 Afs 154/2020 - 24).

[26] K tomu je však nutné uvést, že v předchozím bodě uvedená kritéria pro posouzení úkonů správce daně jako ryze účelových je třeba vykládat úzce. Čistě jazykovým výkladem by cynik mohl říci, že daňové řízení je vždy vedeno za účelem stanovení daně, což je zároveň i jeden z případů prodloužení lhůty k jejímu stanovení. Tato kritéria je tak nutno

hodnotit rovněž pohledem určitého úmyslného či zjevného a závažného opomenutí nebo zneužití právních institutů daných k ochraně práv daňového subjektu.

[27] Nejvyšší správní soud uznává, že správce daně v říjnu roku 2016 postupoval rychleji, než bývá zvykem. Kroky správce daně směřovaly nepochybně i k tomu, aby nedošlo k prekluzi. To ovšem nelze považovat bez dalšího za negativní okolnost. Jak již bylo uvedeno, dle § 7 odst. 1 daňového řádu má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Pouze z této skutečnosti nelze usuzovat, že postup správce daně byl činěn *čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně*. Z rekapitulace daňového řízení uvedené v bodě [18] tohoto rozsudku rovněž plyne, že správce daně činil úkony směřující ke stanovení daně po celou dobu daňového řízení od jeho počátku. Nejednalo se tedy o situaci, kdy by správce daně na poslední chvíli překotně „doháněl“ to, co měl činit po celou dobu probíhajícího daňového řízení. Ani z tohoto tak nelze usuzovat o tom, že by správce daně postupoval čistě za účelem prodloužení lhůty. Ačkoliv některé kroky správce daně v projednávané věci mohly být s ohledem na drobné vady sporné, podle soudu je ještě nelze označit za čistě účelové. Daňovou kontrolu bylo třeba ukončit po jejím plynulém a kontinuálním průběhu, přičemž správce daně činil kroky k ukončení směřující.

[28] Lze uzavřít, že správce daně sice postupoval tak, aby nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně, avšak činil všechny úkony, které byly nutné ke stanovení daně. Nedopustil se žádného naprosto zjevného porušení zákonných povinností, nebo zjevného nerespektování práv stěžovatelky. Některé úkony, které činil, byly vadné, ale ne nad rámec relativně běžných nezákonností, které neměly zásadní vliv na práva stěžovatelky. Nelze tak usuzovat o účelovém konání správce daně pouze či převážně za účelem prodloužení lhůty ke stanovení daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti.

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

V Brně 10. listopadu 2021

Petr Mikeš
předseda senátu