



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **TIPSPORT a. s.**, Politických vězňů 156/21, Beroun, zast. advokátem Mgr. Závěšem Hlaváčem, Politických vězňů 156/21, Beroun, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, nábřeží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7 – Holešovice, na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného – daňovou kontrolou vedenou žalovaným u žalobkyně od 18. 3. 2021, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2022, čj. 51 Af 12/2021 - 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V nynější věci NSS řeší otázku, zda správce daně v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, zahájil u žalobkyně (stěžovatelky) opakovanou daňovou kontrolu, a to poté, co předtím sám prováděl vyhledávací činnost, která však byla fakticky skrytou daňovou kontrolou.

[2] Stěžovatelka podala u krajského soudu žalobu, v níž se domáhala určení nezákonnosti zásahu žalovaného (§ 82 s. ř. s.). Nezákonným zásahem měla být daňová kontrola zahájená 18. 3. 2021 na základě oznámení „o zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 v rozsahu odkupu vlastních akcií stěžovatelky od akcionářů“ ze dne 11. 3. 2021. Takto

oznámenou daňovou kontrolu považuje stěžovatelka za kontrolu opakovanou. U stěžovatelky totiž žalovaný již v průběhu roku 2020 provedl rozsáhlé šetření, označené jako vyhledávací činnost a zaměřené na odkup vlastních akcií stěžovatelky v roce 2017. Stalo se tak třemi výzvami, první výzva byla žalovaným vydána dne 7. 1. 2020, poslední 27. 10. 2020. Vyhledávací činnost žalovaného byla velmi rozsáhlá, a to pro délku jejího trvání a pro velké množství poskytnutých podkladů a podaných vysvětlení. Vyhledávací činnost tak byla fakticky skrytou daňovou kontrolou.

[3] Krajský soud dal stěžovatelce za pravdu v tom, že vyhledávací činnost v roce 2020 byla excesivní a fakticky představovala provádění daňové kontroly. S odkazem na judikaturu však krajský soud konstatoval, že časový interval mezi posledním úkonem vyhledávacího šetření (resp. na něj navazující odpovědí stěžovatelky dne 30. 11. 2020) a sporným zahájením kontroly v březnu 2021 nepovažuje za velký. Prodleva činí jen cca 3,5 měsíce. Tři výzvy žalovaného z roku 2020, které materiálně naplňují daňovou kontrolu, mají časovou souvislost i s formálním zahájením daňové kontroly v březnu 2021. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že zastřenou daňovou kontrolu probíhající již od roku 2020 nelze ke dni 18. 3. 2021 považovat za ukončenou, ale stále probíhající. Formálním zahájením daňové kontroly v březnu 2021 byl v podstatě odstraněn nezákonný stav - zastřená daňová kontrola. Daňová kontrola formálně zahájena v březnu 2021 tedy není nezákonná z důvodu jejího opakování. Protože se stěžovatelka nedomáhala vyslovení nezákonnosti úkonů žalovaného před formálním zahájením kontroly, krajský soud žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatelka souhlasí s krajským soudem, že žalovaný vybočil v průběhu roku 2020 z mezí vyhledávací činnosti a prováděl tak zastřenou daňovou kontrolu. Stěžovatelka však považuje za nepřezkoumatelný závěr krajského soudu, že doba 3,5 měsíce mezi posledním úkonem žalovaného (výzvou ze dne 27. 10. 2020) a formálním zahájením daňové kontroly v březnu 2021 je natolik krátká, že fakticky jde stále o jednu kontrolu. Stěžovatelka má názor přesně opačný, tedy že 3,5 měsíce je dostatečně dlouho, aby předchozí skrytá daňová kontrola byla ukončena. Stěžovatelka cituje judikaturu, kde v obdobném případě NSS opravdu judikoval kontinuální průběh daňové kontroly od začátku vyhledávací činnosti až po projednání zprávy o daňové kontrole, bez ohledu na formální zahajovací úkon učiněný v mezidobí správcem daně. Tam však správce daně prováděl kontrolní činnost plynule, bez významných časových odstupů mezi jednotlivými úkony. Zde však taková plynulost chyběla. Žalovaný v nynějším případě neprováděl vyhledávací (fakticky kontrolní) činnost plynule.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve uvedl, že respektuje rozsudek krajského soudu ohledně závěru, že daňová kontrola byla reálně vedena již od 7. 1. 2020. Dále uvedl, že dle jeho názoru není nutné více rozvádět, nad rámec odůvodnění krajského soudu, proč 3,5 měsíce není excesivní doba, která by měla způsobit ukončení daňové

pokračování

kontroly zahájené dne 7. 1. 2020. Žalovaný během této doby shromažďoval důkazní prostředky a vyhodnocoval důkazy. Dále srovnává šestnáctiměsíční prodlevu v případě judikovaném ve věci sp. zn. 7 Afs 231/2021 s věcí nynější. Závěrem žalovaný uvádí, že rozhodnutí krajského soudu považuje za přezkoumatelné, a kasační stížnost navrhuje jako nedůvodnou zamítnout.

III. Právní hodnocení

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Ze správního spisu plyne, že správce daně vyzval **dne 7. 1. 2020** stěžovatelku k poskytnutí údajů a dokumentů nezbytných pro správu daní, což vymezil jako „*informace týkající se odkupu vlastních akcií v roce 2017*“. Konkrétně správce daně žádal o

- (a) usnesení valné hromady o odkupu vlastních akcií dle § 301 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích);
- (b) informace dle § 307 zákona o obchodních korporacích, které nejsou obsaženy ve zprávě představenstva o podnikatelské činnosti daňového subjektu za rok 2017, a to důvody nabytí akcií, počet a jmenovitou hodnotu nebo alternativně účetní hodnotu akcií nabytých a zcizených v průběhu účetního období a jejich podíl na upsaném základním kapitálu, počet a jmenovitou hodnotu nebo alternativně účetní hodnotu akcií ve vlastnictví daňového subjektu a jejich podíl na upsaném základním kapitálu na počátku a na konci zdaňovacího období, v případě nabytí nebo převodu za úplatu protihodnotou poskytnutou za tyto akcie, uvedení osoby, od které daňový subjekt akcie nabyl, ledaže je nabyta na evropském regulovaném trhu,
- (c) veškerou smluvní dokumentaci týkající se nabytí vlastních akcií a
- (d) doklady týkající se úhrady nabytých vlastních akcií.

Stěžovatelka na tuto výzvu reagovala **10. 2. 2020** a zaslala žalovanému velké množství požadovaných dokumentů.

[8] Dne **20. 3. 2020** vyzval žalovaný stěžovatelku k poskytnutí znaleckého posudku, ve kterém měl znalecký ústav stanovit hodnotu akcií daňového subjektu. Stěžovatelka reagovala na konci května 2020.

[9] Dne **27. 10. 2020** vyzval správce daně stěžovatelku k poskytnutí „*všech dokumentů týkajících se snížení základního kapitálu daňového subjektu v souvislosti s odkupem vlastních akcií v roce 2017, zejména usnesení valné hromady o snížení základního kapitálu*“. Stěžovatelka v dokumentech poskytnutých správci daně dne 10. 2. 2020 poskytla i zápis ze zasedání valné hromady ze dne 22. 5. 2017, jehož předmětem byl odkup vlastních akcií daňovým subjektem, nikoli však snížení základního kapitálu daňového subjektu. Stěžovatelka na tuto výzvu správce daně odpověděla **30. 11. 2020** dopisem, ve kterém vysvětlila, proč se rozhodla snížit základní kapitál z důvodu obezřetnosti až po 2. 3. 2021. O snížení základního kapitálu by měli akcionáři rozhodnout na nejbližší valné hromadě, tudíž základní kapitál měl být snížen v roce 2021.

[10] Dále je ve správním spisu založen úřední záznam žalovaného z **11. 3. 2021**, z něž vyplývá, že se žalovaný dne **4. 3. 2021** pokusil kontaktovat stěžovatelku, aby jí sdělil záměr zahájit daňovou kontrolu. V tom žalovaný pokračoval 5. 3. 2021 se statutárním orgánem stěžovatelky a následně 9. 3. 2021 se zmocněncem stěžovatelky, kdy dohodl bližší okolnosti ohledně zahájení kontroly. Dne **11. 3. 2021** zaslal žalovaný stěžovatelce oznámení o zahájení daňové kontroly, v němž vymezil předmět kontroly jako „*daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017*“ a rozsah kontroly „*odkup vlastních akcií daňovým subjektem od akcionářů ve zdaňovacím období, které je předmětem daňové kontroly*“. Toto oznámení bylo stěžovatelce doručeno **18. 3. 2021**.

[11] U všech těchto úkonů stěžovatelka žádala o prodloužení lhůty k jejich splnění, kterému žalovaný vždy vyhověl.

[12] K tomu uvádí NSS následující argumenty.

[13] Daňový řád v obecné rovině zakazuje opakovanou daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly jednou kontrolovány. Povoluje ji jen za určitých podmínek, typicky proto, že správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu, respektive daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení (§ 85 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, podobně § 85a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021). NSS podotýká, že v nynější věci nikdo neříká, že by tu snad byly dány zákonné podmínky pro opakování daňové kontroly.

[14] V nyní posuzované věci není mezi účastníky soudního řízení spor o tom, že postup žalovaného v roce 2020 vybočil z mezí vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu a fakticky šlo o daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu. V tom se shoduje stěžovatelka s krajským soudem a ve vyjádření ke kasační stížnosti to připouští i sám žalovaný. Proto tuto otázku NSS v nynějším rozsudku neřeší.

[15] Spor není ani o tom, že předmět a rozsah vyhledávací činnosti (dle krajského soudu faktické daňové kontroly) v roce 2020 a daňové kontroly formálně zahájené v březnu 2021 byl shodný.

[16] Spornou je otázka, zda dne 18. 3. 2021 zahájil žalovaný v rozporu se zákonem *opakovanou* daňovou kontrolu, anebo zda jde pouze o pokračování v daňové kontrole již fakticky probíhající od ledna 2020.

[17] NSS předesílá, že zásada zákazu opakované daňové kontroly plyne především z požadavku ochrany právní jistoty daňových subjektů. Zjišťování stejných skutečností totiž nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má v zásadě dít (nejsou-li dány zákonné výjimky) toliko jednou. Judikatura tu přihlíží k tomu, že daňová kontrola znamená pro účastníka řízení značnou zátěž a významný zásah do subjektivních práv. Proto jsou daňové orgány povinny vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností

pokračování

a profesionalitou, aby již při prvé kontrole zjistily všechny podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti najevo až pozdě v důsledku nedostatečného či neodborného postupu daňového orgánu, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl (srov. k tomu obecně výklad v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS, bod 13).

[18] Zákonný zákaz (se shora popsanými výjimkami) opakované daňové kontroly se vztahuje nejen na poprvé formálně bezvadně vedenou daňovou kontrolu, ale tím spíše též na poprvé vedenou daňovou kontrolu zastřenou, při níž překročil správce daně meze daného procesního institutu a daňovou kontrolu fakticky vedl. Není totiž možné, aby výkladem daňového řádu získal správce daně více pravomocí tehdy, pokud sám jedná nezákonně. Nezákonnost faktické (zastřené) daňové kontroly plyne především z toho, že například v nynější věci neměla stěžovatelka v procesní fázi formálně označená jako vyhledávací činnost stejná procesní práva, jako by měla v daňové kontrole (srov. např. obecně rozsudek ze dne 1. 3. 2022, čj. 7 Afs 231/2021 - 31, *Showdown Displays*, bod 34, resp. konkrétněji rozsudek ze dne 15. 3. 2022, čj. 7 Afs 39/2020 - 29, *JUSDA Europe*, body 22 až 24, s citacemi starší judikatury). Na druhou stranu pokud nezákonně vedená (zastřená) daňová kontrola plynule přejde v daňovou kontrolu již formálně zahájenou, nelze o „opakované“ daňové kontrole vůbec hovořit.

[19] Stěžovatelka tvrdí, že předchozí faktická daňová kontrola plynule ve formální daňovou kontrolu nepřešla, respektive že krajský soud dostatečně nevysvětlil, proč doba 3,5 měsíce není dostatečně dlouhá, aby během ní byla předchozí skrytá daňová kontrola ukončena.

[20] NSS upozorňuje, že v případech, kde dovedl nezákonné opakování (původně skryté) daňové kontroly, šlo vesměs o velmi dlouhé intervaly mezi faktickým ukončením zastřené probíhající daňové kontroly a druhé, již formální daňové kontroly (např. ve shora cit. věci 7 Afs 231/2021, *Showdown Displays*, uběhlo mezi převzetím posledních vyžádaných dokumentů správcem daně v březnu 2016 a formálním zahájením daňové kontroly na konci května 2017 bezmála jeden a čtvrt roku). Naopak tam, kde interval mezi fakticky probíhající (skrytou) kontrolou a poté kontrolou formálně zahájenou byl mnohem kratší, NSS dovedl, že o opakovanou kontrolu jít nemohlo (stěžovatelkou cit. rozsudek ze dne 15. 3. 2022, čj. 7 Afs 39/2020 - 29, *JUSDA Europe*, bod 32, kde NSS uvedl, že správce daně prováděl „kontrolní činnost po celou dobu od 5. 11. 2014 plynule, bez významných časových odstupů mezi jednotlivými úkony, resp. bez jakéhokoli delšího přerušování kontrolní činnosti“).

[21] V nynějším případě vedl žalovaný skrytou daňovou kontrolu, formálně označenou jako vyhledávací činnost, rovněž více méně kontinuálně (viz výše body [7] až [10]). Jednotlivé prodlevy mezi odpovědí stěžovatelky a reakcemi žalovaného nijak nevybočují ze standardů podobných řízení. Během roku 2020 obdržel správce daně početnou paletu dokumentů, které pochopitelně musel zpracovat a právně analyzovat. Proto ani doba mezi zasláním dokumentů v květnu 2020 a říjnovou výzvou žalovaného se nijak nevymyká komplexnosti nynější věci. Na poslední výzvu žalovaného v roce 2020 (ze dne 27. 10. 2020)

stěžovatelka reagovala vyjádřením ze dne 30. 11. 2020, doručeným správci daně téhož dne, ve kterém vysvětlila, že ke snížení základního kapitálu dosud nedošlo (což byla skutečnost, kterou si chtěl správce daně ověřit). Současně vysvětlovala právní důvody, proč tento krok zatím neučinila (bod [9] shora). Dále následovaly tři měsíce (prosinec 2020, leden a únor 2021), až konečně žalovaný na počátku března 2021 začal činit kroky směrem k formálnímu zahájení daňové kontroly.

[22] Vysvětlení krajského soudu, proč v nynější věci nejde o nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu, ale o daňovou kontrolu fakticky plynule probíhající, je dostatečné (viz bod 62 rozsudku). Krajský soud správně zdůraznil výjimečnost skutkové situace řešené ve věci 7 Afs 231/2021, *Showdown Displays*, kde byl časový interval mezi faktickým ukončením skrytě probíhající daňové kontroly a formálním zahájením daňové kontroly nesrovnatelně delší (srov. též bod [20] shora).

[23] NSS pro pořádek doplňuje závěry krajského soudu takto. Ani doba o něco delší než tři měsíce mezi reakcí stěžovatelky na poslední výzvu žalovaného a úkony směřujícími k formálnímu zahájení daňové kontroly nemohla založit nějaké legitimní očekávání stěžovatelky, že žalovaný svou energii ve vztahu ke zjišťovaným skutečnostem vyčerpá a s prováděním (faktické) daňové kontroly skončí. Proto tato prodleva nemohla ani založit stěžovatelčinu ochranu proti nezákonně *opakované* daňové kontrole. Naopak, přihlédnout je třeba ke komplexitě a právní složitosti nynější věci. Zmínit je třeba též to, že na první měsíc „prodlevy“ mezi poslední reakcí stěžovatelky v roce 2020 a zahájením daňové kontroly připadly vánoční a novoroční svátky.

[24] Kasační argumentace je tedy nedůvodná, krajský soud rozsudek odůvodnil dostatečně a především správně.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[26] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti, proto ani žalovanému NSS náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. srpna 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu

pokračování