



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců

Mgr. Josefa Straky a Mgr. et Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobce: **R. M.**
sídlem X

zastoupen společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, 140 21 Praha

o žalobě **na ochranu před nezákonným zásahem** žalovaného spočívajícím v provádění daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopadu a prosince 2013 a dubna až srpna 2014

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá ochrany před nezákonným zásahem

žalovaného, jenž spočívá v provádění daňové kontroly, jejímž předmětem je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 a duben až srpen 2014 (dále jen „předmětná zdaňovací období“). Žalobce požaduje, aby soud zakázal žalovanému v daňové kontrole pokračovat.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

2. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí ve věci:
3. Dne 10. 9. 2015 žalobce podal řádná daňová tvrzení k DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 a duben až srpen 2014 (dále jen „předmětná zdaňovací období“).
4. Dne 22. 1. 2018 žalovaný odeslal na Slovensko žádost o informace dle článků 7, 15, 16 a 25-27 nařízení 904/2010/EU ohledně žalobce a DPH v období listopad 2013 až leden 2015. Odpověď žalovanému byla odeslána dne 22. 10. 2018.
5. Dne 26. 1. 2018 se žalovaný pokusil telefonicky kontaktovat žalobce a informovat ho o záměru provést daňovou kontrolu DPH za předmětná zdaňovací období. Telefonní číslo poskytnuté žalobcem však neexistovalo.
6. Dne 6. 2. 2018 žalovaný odeslal žalobci oznámení o zahájení daňové kontroly dle § 85 až 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) s žádostí, aby se dostavil dne 28. 2. 2018 v 9:00 hod k zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období. Oznámení bylo žalobci doručeno dne 6. 2. 2018. Žalobce se ve stanovený den k žalovanému nedostavil ani se neomluvil.
7. Dne 10. 4. 2018 vyzval žalovaný dle § 87 odst. 2 daňového řádu žalobce k umožnění zahájení daňové kontroly s tím, že ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy má sdělit den a hodinu, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly. Žalobce byl zároveň poučen o možnosti stanovení daně podle pomůcek nebo sjednání daně podle § 87 odst. 5 daňového řádu v rozhodném znění. Žalobce byl také poučen o tom, že marným uplynutím lhůty nastávají účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu (tj. lhůta pro stanovení daně běží znovu). Výzva byla žalobci doručena dne 19. 4. 2018. Žalobce na výzvu nereagoval.
8. Dne 18. 3. 2021 žalovaný sdělil žalobci vyčíslení daně dokazováním dle § 92 a § 87 odst. 2 a 5 daňového řádu ve výše uvedeném znění, v němž uvedl, že si konkrétní důkazy opatřil bez součinnosti s žalobcem v rámci vyhledávací činnosti a daň vyčísлил dokazováním. Žalovaný současně žalobci poskytl možnost se do 8 dnů ode dne doručení sdělení seznámit s podklady, které má správce daně v této souvislosti k dispozici, a předložit či navrhnout důkazní prostředky, které jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné. Dále žalobce upozornil, že v případě, že nevyužije možnosti prostudovat daňový spis a vyjádřit se k jednotlivým podkladům, odpoví žalovaný na dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu v souladu s provedeným dokazováním a vyčíslením daně, což povede k vydání rozhodnutí o stanovení daně, neboť žalobce neumožnil ani na výzvu zahájit daňovou kontrolu.
9. Žalobce (již zastoupen zástupcem) požádal dne 23. 3. 2021 dle § 36 odst. 1 daňového řádu o prodloužení lhůty o 30 dnů. Uvedl, že bude činit úkony k realizaci nahlížení do spisového materiálu s cílem zajistit všechny důkazy a listiny, na které žalovaný ve sdělení odkazuje. Zároveň navrhl tzv. distanční nahlížení do spisu tak, aby se mohl k jednotlivým závěrům kvalifikovaně vyjádřit (dále jen „žádost z 23. 3. 2021“). V případě zaslání spisového materiálu

požádal o prodloužení lhůty o 15 dnů ode dne doručení spisu. Spisový materiál byl zástupci žalobce doručen dne 13. 4. 2021.

10. Dne 6. 4. 2021 oznámil žalovaný žalobci podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období. V oznámení žalobce vyzval k předložení konkrétně vyjmenovaných důkazních prostředků [daňových dokladů, evidence pro účely DPH za kontrolovaná (předmětná) zdaňovací období, smluv, výpisů z bankovních účtů apod.] a ke sdělení informací (zda měl žalobce provozovnu a zaměstnance, jaké používal bankovní účty a další), a to ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení oznámení. Žalovaný z žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření usoudil, že žalobce má zájem s ním spolupracovat a předkládat důkazní prostředky tak, aby daň byla stanovena přesně. Žalovaný dále konstatoval, že v souladu se zásadami daňového řádu, především se zásadou spolupráce, a na základě výše uvedených skutečností chtěl umožnit žalobci uplatnit práva a povinnosti v rámci daňové kontroly.
11. Oznámení o zahájení daňové kontroly bylo doručeno zástupci žalobce dne 7. 4. 2021.
12. Týž den učinil zástupce žalobce telefonický dotaz na úřední osobu žalovaného, v rámci kterého namítl, že jsou vedena za stejná zdaňovací období dvě daňová řízení, přičemž zástupci daňového subjektu nebylo dosud umožněno se k výsledkům prvního z těchto řízení vyjádřit.
13. Žalovaný sdělením při správě daní ze dne 22. 4. 2021 žalobci vysvětlil, že doručením oznámení o zahájení daňové kontroly byla zahájena daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období a současně byl ukončen předchozí postup žalovaného ve smyslu § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a v návaznosti na čl. II zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“). Současně uvedl, že při postupu za účelem shromáždění podkladů pro stanovení daně s ním žalobce nekomunikoval a neprojevil žádnou součinnost. Důkazní prostředky si proto opatřil z moci úřední bez součinnosti s žalobcem. Podotkl také, že aktivně projevená součinnost zástupce žalobce obsažená v žádosti ze dne 23. 3. 2021 (viz bod 9. tohoto rozsudku) umožňuje, aby byla daň zjištěna co nejsprávněji, protože je vhodným nástrojem daňová kontrola. K žádosti o prodloužení lhůty uvedl, že v případě lhůty v délce 8 dnů nešlo o lhůtu stanovenou rozhodnutím ve smyslu § 32 a §101 daňového řádu, tj. tuto lhůtu nelze prodloužit ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu. Požadavek na dostatečný časový prostor pro uplatnění práv však zohlednil v rámci svého dalšího postupu. Rovněž žalobce poučil, že k dosud shromážděným důkazním prostředkům se může vyjádřit v průběhu daňové kontroly, a to například společně s důkazními prostředky, k jejichž předložení mu byla oznámením o zahájení daňové kontroly stanovena ve smyslu § 32 daňového řádu lhůta v délce 30 dnů ode dne doručení oznámení. Stanovená lhůta je zároveň v souladu s požadavkem zástupce žalobce, neboť respektuje i jeho návrh na stanovení lhůty v délce 15 dnů od data doručení spisového materiálu. Spis byl zástupci doručen 13. 4. 2021, konec požadované lhůty by tak připadl na den 28. 4. 2021. Lhůta stanovená v oznámení o zahájení daňové kontroly uplyne dne 7. 5. 2021. Žalobci tak byl poskytnut dostatečný časový prostor pro jeho vyjádření k dosud shromážděným důkazním prostředkům. Žalobce nadto může požádat o prodloužení této lhůty.
14. Do 17. 6. 2021 žalobce požadované doklady a důkazní prostředky k daňové kontrole nepředložil, proto ho žalovaný dne 17. 6. 2021 vyzval dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c)

daňového řádu k doložení dokladů – důkazních prostředků potřebných pro správné stanovení daně ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy.

15. Žalobce dne 7. 7. 2021 namítl nezákonnost daňové kontroly, neboť dle jeho názoru je § 87 odst. 5 *lex specialis* vůči § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Jeho aplikací dochází k vyloučení možnosti zahájit daňovou kontrolu, neboť daňová kontrola je založena na dokazování ve smyslu § 92 a násl. daňového řádu. Ve věci žalobce tak existuje zákonná překážka pro zahájení daňové kontroly. Dále žalobce argumentoval uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K tomu uvedl, že mu není známa přesná lhůta stanovená oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 4. 2018. Je ovšem patrné, že tato uplynula nejpozději v květnu roku 2021. Vzhledem k tomu, že nemohlo dojít k zákonnému zahájení daňové kontroly, nemohlo dojít ani k prodloužení lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalobce požádal, aby daňové povinnosti byly vyměřeny dle podaných daňových přiznání, neboť došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně.
16. Žalovaný přípisem ze dne 22. 7. 2021 žalobci sdělil, že dle znění daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 platilo, že pokud daňový subjekt neumožní zahájit daňovou kontrolu ani na výzvu, vystavuje se riziku, že správce daně může stanovit daň podle pomůcek nebo sjednáním daně (§ 87 odst. 5 daňového řádu). Z toho však nelze dovodit, že správce daně už nemá možnost daňovou kontrolu nikdy provést. Za dané situace lze stanovit daň i jinak než podle pomůcek nebo sjednáním. Stanovení daně dokazováním má přednost před stanovením daně podle pomůcek, a to právě proto, že je tak umožněno daňovému subjektu bránit svoje práva a také znamená přesnější postup, jak dosáhnout cíle správy daní. Žalovaný postupoval dle § 87 odst. 5 daňového řádu a dospěl k závěru, že i přes neumožnění zahájení a provedení daňové kontroly ze strany daňového subjektu lze daň stanovit na základě dokazování, a sepsal sdělení o vyčíslení daně dokazováním, které dne 18. 3. 2021 odeslal žalobci, aby se s ním seznámil a případně se ve lhůtě 8 dnů vyjádřil. Takovýto úkon zásadně zlepšující postavení daňového subjektu při obraně jeho práv správcem daně ani zákon neukládá. Pokud by žalovaný postupoval dle výkladu § 87 odst. 5 daňového řádu zastávaného žalobcem, rovnou by zaslal žalobci dodatečný platební výměr, aniž by před tím připustil další možnou „licitaci“ ze strany daňového subjektu. Na uvedené sdělení žalobce reagoval žádostí o prodloužení lhůty a požadoval prostudování spisu. Žalovaný posoudil procesní situaci tak, že umožnil žalobci co nejširší možnost dokazování, uplatňování návrhů atp., a to tím, že zahájil daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. K prekluzi daně žalovaný uvedl, že účinky § 148 odst. 3 v návaznosti na § 87 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 nastaly dne 5. 5. 2018. Dne 7. 4. 2021 došlo k doručení oznámení o zahájení daňové kontroly, čímž došlo k naplnění podmínky přerušování běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, proto vzhledem k výše uvedenému lhůta pro stanovení daně stále běží.
17. Žalobce dne 11. 8. 2021 sdělil žalované, že zkompletoval účetnictví, a navrhl jeho předložení v prvním či druhém týdnu září 2021.

Obsah žaloby

18. Žalobce tvrdí, že pro zdaňovací období listopadu a prosince roku 2013, shodně jako dubna až srpna 2016 (*poznámka soudu: míněn je zřejmě rok 2014*) již uplynula lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly je v rozporu s právní úpravou § 87 odst. 5 daňového řádu pro překážku litispendence, neboť řízení týkající se sdělení ze dne 18. 3. 2021 nebylo nijak ukončeno. Daňový řád nepředvídá možnost správce

daně volit mezi těmito jednotlivými řízeními a postupy. Sám správce daně vydal závěrečný akt stanovení daně (sdělení ze dne 18. 3. 2021) před vydáním konečného rozhodnutí o stanovení daně (tj. platebního výměru). Přejít z tohoto řízení do daňové kontroly zákon vůbec nepředvídá a ani jej neupravuje, tudíž nelze spojovat účinky zahájené daňové kontroly s ukončením předmětného řízení. V důsledku zákonné překážky v podobě nemožnosti zahájit daňovou kontrolu a překážky litispendence, jelikož nebylo ukončeno řízení, z něhož pramení sdělení ze dne 18. 3. 2021, došlo k prekluzi práva pro stanovení daně, neboť marně uplynula lhůta stanovená dle § 87 odst. 6 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu. Jelikož sám žalovaný ve sdělení ze dne 18. 3. 2021 uváděl, že stanovil daň dokazováním, vznikla zvoleným postupem žalovaného v materiálním pojetí opakovaná daňová kontrola, pro kterou nejenže nebyly splněny zákonné podmínky, ale je především standardně zapovězena [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 18. 11. 2010, č. j. 5 Afs 8/2010–138]. Na námitky o existenci paralelních řízení žalovaný nijak nereagoval. Není ani možné určit, zda skutečnosti zjištěné a uvedené ve sdělení ze dne 18. 3. 2021 lze přenést do daňové kontroly. S nemožností stanovit daň jinak než pomůckami nebo sjednáním daně souhlasí i komentářová literatura (LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. Str. 312. ISBN 978-80-7400-604-3. a ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kulwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.) a také NSS v rozsudku ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 297/2020-34. V souladu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí může žalovaný činit pouze to, co mu zákon výslovně umožňuje. Žalovaný se snaží pouze účelově obhájit své nezákonné jednání, které je nadto vedeno jednoznačnou motivací prodloužit si lhůtu pro stanovení daně. Jak totiž z řízení vyplynulo, sdělení bylo vydáno dne 18. 3. 2021, pročež do uplynutí lhůty pro stanovení daně zbýval necelý měsíc a půl. Tím, že žalobce prostřednictvím svého zástupce požádal o prodloužení lhůty, nezbyl žalovanému dostatečný časový prostor k vydání meritorního rozhodnutí. Žalovaný, veden snahou o zachování lhůty pro stanovení daně, se rozhodl vykládat vůli zástupce žalobce (který se nijak k závěrům žalovaného nevyslovil) jako jednoznačný projev vůle směřující k vedení dokazování a zahájil daňovou kontrolu. Tímto zneužil svého postavení, nadto zcela nezákonným způsobem. Materiálně lze s ohledem na závěry sdělení ze dne 18. 3. 2021 považovat daňovou kontrolu zahájenou dne 7. 4. 2021 za opakovanou daňovou kontrolu, pro kterou však nebyly splněny zákonné podmínky.

Vyjádření k žalobě

19. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že účinkem, který nastal marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě ze dne 10. 4. 2018, bylo, že lhůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového řádu počala dne 4. 5. 2018 běžet znovu. Lhůta pro oprávnění správce daně stanovit daň by tak skončila dne 4. 5. 2021. Dle žalovaného proto lhůta pro stanovení daně za uvedená zdaňovací období dosud neuplynula. Výzva ze dne 10. 4. 2018 k umožnění zahájení daňové kontroly je úkonem učiněným vůči žalobci ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu. To znamená, že jeho oznámením dne 19. 4. 2018 bylo zahájeno doměřovací řízení. V rámci doměřovacího řízení žalovaný požádal o mezinárodní výměnu informací. Podle § 148 odst. 4 daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. Dne 22. 1. 2018 byla odeslána žádost, na kterou byla doručena odpověď dne 22. 10. 2018, tj. za 274 dní. Lhůta pro oprávnění správce daně stanovit DPH za zdaňovací období duben až

srpen 2014 by tedy skončila dne 18. 1. 2022. Dne 7. 4. 2021 bylo žalobci doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 4. 2021. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu byla daňová kontrola zahájena doručením tohoto oznámení dne 7. 4. 2021. Tímto dnem počala podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu lhůta pro stanovení daně, která končí pro DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 dne 7. 4. 2024 a pro zdaňovací období duben až srpen 2014 dne 5. 1. 2025. Z uvedeného vyplývá, že lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula.

20. Žalovaný dále argumentoval tím, že v průběhu roku 2017 až 2019 získal bez součinnosti žalobce důkazní prostředky, se kterými žalobce sdělením ze dne 18. 3. 2021 seznámil. Skutečnost, zda bylo či nebylo rozhodnuto o žádosti o prodloužení lhůty, resp. zastaveno řízení o ní, je pro posouzení věci zcela nepodstatná, neboť žalobce se domáhá ukončení daňové kontroly z důvodu prekluze a překážky ve smyslu § 87 odst. 5 daňového řádu. V řízení, ve kterém bylo vydáno sdělení ze dne 18. 3. 2021, nebyla daňová kontrola pro nespolupráci žalobce provedena. Z tohoto důvodu nelze dospět k závěru, že daňová kontrola zahájená dne 7. 4. 2021 je opakovanou, a tedy nezákonnou kontrolou. Sdělení ze dne 18. 3. 2021 o vyčíslení daně dokazováním, které žalobce považuje zřejmě za výsledek kontrolního zjištění podle § 88 odst. 1 daňového řádu, není neměnné dogma, od něhož není možné se před vydáním dodatečného platebního výměru žádným způsobem odchýlit. I poté, co je daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, je možné pokračovat v dokazování za podmínky, že daňový subjekt předloží návrh na provedení dalších důkazních prostředků (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Sdělení ze dne 18. 3. 2021 tak není „závěrečným aktem před vydáním dodatečného platebního výměru“, po jehož doručení by nebylo možné zahájit daňovou kontrolu. Ustanovení § 87 odst. 5 a § 87 odst. 1 daňového řádu nejsou podle názoru žalovaného ve vztahu zvláštního a obecného a z toho vyplývající překážkou pro zahájení daňové kontroly v probíhajícím daňovém řízení, neboť každé toto ustanovení upravuje jinou materii. Správce daně je povinen zjistit daň ve správné výši, k čemuž slouží především dokazování. Stanovení daně podle pomůcek je pouhým kvalifikovaným odhadem správné výše daně, která nemusí odpovídat realitě. Při tomto způsobu stanovení daně je daňový subjekt omezen v možnosti brojit proti výši daně v odvolacím řízení nebo podat dodatečné daňové tvrzení. Ustanovení § 85 a násl. daňového řádu nestanoví, kdy je možné daňovou kontrolu zahájit a kdy už to možné není (pokud neuplynula prekluzivní lhůta podle § 148 daňového řádu). Podle názoru žalovaného může správce daně zahájit daňovou kontrolu kdykoliv, a to i v rámci již probíhajícího vyměřovacího, resp. doměřovacího řízení. Doručením oznámení ze dne 7. 4. 2021 o zahájení daňové kontroly nebylo zahájeno nové doměřovací řízení, neboť tento úkon byl učiněn v již probíhajícím a neskončeném řízení (viz § 134 daňového řádu). Při zahájení daňové kontroly lze postupovat podle § 87 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 i v daňovém řízení zahájeném do 31. 12. 2020, přičemž účinky výzvy podle § 87 odst. 5 a 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 zůstávají zachovány (viz čl. II. bod 2. zákona č. 283/2020 Sb.). Rozsudek NSS č. j. 6 Afs 297/2020 ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 297/2020-34, na který se žalobce odvolává, na souzenou věc dle žalovaného nedopadá. Soudy dospěly k závěru, že správce daně neměl k dispozici takové množství důkazních prostředků, které by umožnilo stanovit daň na základě dokazování (bod 17 rozsudku). Z rozsudku rozhodně nelze dovodit, že § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 představoval překážku pro stanovení daně dokazováním.

Replika žalobce

21. Žalobce v replice uvedl, že daňové řízení bylo vůči němu zahájeno až 19. 4. 2018. Žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 22. 1. 2018 nemá účinky stavení lhůty pro stanovení daně, neboť ke dni odeslání žádosti žádné řízení neběželo (daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností). Takový úkon je nutné považovat za úkon ve smyslu § 78 daňového řádu, tedy za úkon v rámci vyhledávací činnosti správce daně, který mimo řízení nemá dopady do lhůty pro stanovení daně. Výklad zastávaný žalovaným je v rozporu se zásadami proporcionality a předvídatelnosti práva a principem právní jistoty. Žádosti o mezinárodní výměnu informací navíc nemají pro zdaňovací období předcházející 1. 1. 2014 žádné účinky, neboť § 148 odst. 4 písm. e) byl do daňového řádu vložen zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. až s účinností od 1. 1. 2014. Žalobce tak trvá na tom, že jedinou motivací zvoleného postupu žalovaného, tedy zahájení daňové kontroly, bylo vyhnout se uplynutí lhůty pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období. Žalovaný ke lhůtě stanovené sdělením ze dne 18. 3. 2021 uvádí, že lhůtu v délce 8 dnů nebylo možné prodloužit, což avizoval ve svém sdělení ze dne 7. 4. 2021. Dle žalobce je obsahem tohoto sdělení pouze zaslání spisového materiálu. Toto sdělení neobsahuje žádný bod III, jak uvádí žalovaný ve svém vyjádření, tedy vůbec neobsahuje informaci o tom, že danou lhůtu nelze prodloužit, což ale není pravda. Dle žalobce měl žalovaný v takovém případě zahájit řízení o prodloužení lhůty, jehož výsledkem mělo být formalizované rozhodnutí obsahující úvahy stran toho, proč lze či nelze předmětnou lhůtu prodloužit. Případně mělo být řízení zastaveno (např. odkazem na § 106 daňového řádu). Žalobce namítá, že materiálně došlo sdělením ze dne 18. 3. 2021 ke koncentraci řízení, jelikož byl tímto úkonem seznámen před vydáním dodatečných platebních výměrů s hodnocením žalovaného. Zopakoval, že toto řízení nebylo ukončeno žádným formalizovaným úkonem ani jiným způsobem, ačkoliv dle § 87 odst. 5 daňového řádu platí, že mělo dojít k vydání dodatečných platebních výměrů a daň měla být stanovena pomůckami. Jedná se totiž vůči § 85 a násl. daňového řádu o *lex specialis*. V takovém případě je dokazování vyloučeno. Pokud žalovaný ve sdělení uvádí, že daň byla stanovena na základě dokazování, pak ve svém vyjádření potvrzuje, že ve věci prakticky provádí daňovou kontrolu znovu, neboť smyslem daňové kontroly je vést dokazování a primárně stanovit daň na základě dokazování.
22. Žalobce dodal, že u něj byly postupně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 a měsíců ledna až února a dubna až září 2013 zahajovány postupy k odstranění pochybností, na jejichž základě došlo k zadržení nadměrných odpočtů, které žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích deklaroval. Celkově se jednalo o částku přesahující 3,5 mil. Kč. Kvůli tomu se postupně dostal do existenčních problémů. Byl nucen si v rámci chodu svého podnikání půjčit převážně u nebankovních institucí, což postupně vedlo k jeho předlužení, neschopnosti plnit své závazky a postupným exekucním řízením, která dosud nejsou ukončena. Tato situace mu přivodila psychické i zdravotní obtíže. V roce 2018 se pohyboval mezi daňovými orgány a zdravotnickými zařízeními z důvodu opakovaných zdravotních problémů. Na výzvy správce daně opomněl žalobce reagovat, což později vedlo k úplnému zapomnění těchto výzev. Teprve rozhodnutím ze dne 28. 2. 2019, č. j. 6783/19/5300-22444-710968, bylo Odvolacím finančním ředitelstvím rozhodnuto, že žalobcem deklarované nadměrné odpočty byly deklarovány správně, čímž jeho peripetie v dané části skončily téměř úspěšně. Do dnešního dne však nebyl vyplacen zákonný úrok ze zadržených nadměrných odpočtů, proti čemuž brojí žalobou, která je vedena u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 10 Af 11/2021.

Duplika žalovaného

23. V duplice žalovaný soudu sdělil, že daňová kontrola za období listopad 2013 a duben až srpen 2014 byla ukončena dne 28. 2. 2023. Za období prosinec 2013 stále probíhá. Dále v návaznosti na repliku žalobce zdůraznil, že podle ustálené rozhodovací praxe NSS má odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci v rámci vyhledávací činnosti dopad i na běh lhůty pro stanovení daně. Není pravdou, že by žalovaný opomněl, že se pro zdaňovací období listopadu a prosince 2013 stavení lhůty neuplatní. Ve svém vyjádření s prodloužením lhůty v těchto případech nepočítal. Rovněž žalovaný opakuje, že skutečnost, zda bylo či nebylo rozhodnuto o prodloužení lhůty, je pro posouzení věci nepodstatná. Žalovaný dodal, že doručením oznámení o zahájení daňové kontroly nebylo zahájeno další řízení, nýbrž kontrolní postup prováděný v rámci již běžícího doměřovacího řízení. Stanovení daně dokazováním má přednost před stanovením daně podle pomůcek, neboť umožňuje daňovému subjektu bránit svoje práva a správně zjistit a stanovit daň (viz např. rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014-65).

Splnění procesních podmínek

24. Podle § 82 odst. 1 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, se může žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
25. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.
26. Podle § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.
27. Zásah žalovaného, který je předmětem žaloby, má povahu trvajících zásahu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18), neboť spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly, která nebyla v době podání žaloby ukončena. Žaloba je proto včasná.
28. Stejně tak je žaloba přípustná, neboť u žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jenž spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly, není stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, publikován pod č. 3686/2018 Sb. NSS, bod 50). Žalobce tedy ani nemusel využít těchto prostředků před podáním zásahové žaloby.
29. Soud dále ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené.

Jednání před soudem

30. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a zejména žalobce dále rozvedl argumentaci k tvrzením žalovaného. Podotkl, že sdělení o vyčíslení daně dokazováním ze dne 18. 3. 2021 je nutné z materiálního hlediska považovat za rozhodnutí. Řízení, v rámci něhož bylo vydáno, nebylo nijak ukončeno, což založilo překážku litispendence pro zahájení daňové kontroly. Zdůraznil, že § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 je *lex specialis*, což je další důvod, proč žalovaný nemohl daňovou

kontrolu zahájit. Dále namítl, že již před formálním zahájením daňové kontroly prováděl žalovaný daňovou kontrolu materiálně.

31. Žalobce s ohledem na tvrzení o svém zdravotním stavu předložil při jednání soudu propouštěcí zprávu z nemocnice Břeclav, dle níž byl od 10. 11. 2012 do 16. 11. 2012 hospitalizován pro zdravotní obtíže. Ostatní žalobcem předkládané listiny byly obsahem správního spisu.

Posouzení žaloby soudem

32. Soud se zabýval zejména otázkou, zdali byl žalovaný oprávněn v dubnu 2021 zahájit daňovou kontrolu podle § 87 odst. 1 daňového řádu, jestliže žalobce nevyhověl výzvě správce daně podle § 87 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.
33. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Vzhledem k tomuto právnímu názoru soud žalobce ani nevyzýval k úpravě petitu v důsledku toho, že v průběhu soudního řízení (viz duplika žalovaného) došlo k ukončení daňové kontroly za některá zdaňovací období. Na výsledný výrok soudu by to totiž nemělo vliv a taková výzva by byla jen formální.
34. Soud připomíná rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS, podle kterého *„je ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně, tedy zároveň – splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (zásahem v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brozit opakování zásahu (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“* Aplikovatelnost poslední z uvedených podmínek byla v důsledku novely s. ř. s. provedené zákonem č. 303/2011 Sb. upravena v tom smyslu, že její naplnění není nutné v těch případech, kdy se žalobce domáhá pouze určení nezákonnosti zásahu.
35. Judikatura dále dospěla k závěru, že podle okolností může být zahájení a provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, neboť tímto postupem správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). NSS v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014-39, rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „*daňová*“ práva (zejména právo na správné stanovení daně) a „*nedaňová*“ práva (např. právo na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby daňového subjektu, právo na ochranu vlastnictví, právo podnikat nebo provozovat jinou hospodářskou činnost). Ve vztahu k „*daňovým*“ právům uvedl, že se plně uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, tedy tato práva lze chránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí. Proti nezákonné daňové kontrole zasahující do „*nedaňových*“ práv daňového subjektu se ale lze domáhat ochrany žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 43). Slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně – jeho jednání v kontrole – udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. Předmětem je daňová kontrola takříkajíc *per se*, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla

prováděna způsobem, který do právní sféry daňového subjektu zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřijatelného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly.

36. Zahájením a prováděním daňové kontroly tak může být žalobce zkrácen na svých právech tím, že tento zásah, jenž není rozhodnutím, je přímo zaměřen proti němu, neboť daňová kontrola probíhá přímo vůči němu jako daňovému subjektu. Podmínky č. 1, 2, 4 a 5 při posuzování důvodnosti žaloby tudíž byly splněny. Dále proto bude namíste posuzovat, zda je tento zásah i nezákonný.
37. Nezákonnou daňovou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu *daňovou kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně*, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). V první řadě v úvahu připadá ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá, ačkoli zahájena být podle právních předpisů vůbec neměla. Součástí zákonných limitů kontroly jsou pak časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění; zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 42).
38. Soud nejprve posoudil, zda v okamžiku zahájení daňové kontroly, tedy dne 7. 4. 2021, již uplynula lhůta ke stanovení DPH za předmětná zdaňovací období.
39. Obecná prekluzivní lhůta pro stanovení daně je zakotvena v § 148 odst. 1 daňového řádu, dle něhož nelze daň 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.*“ Ustanovení § 148 daňového řádu dále upravuje pravidla pro běh této lhůty, její prodloužení (odst. 2), přerušování (148 odst. 3) a stavení (odst. 4). Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 (odst. 5). Dle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že „*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.*“
40. V projednávané věci je tak rozhodné, že žalobce podal dne 10. 9. 2015 řádná daňová tvrzení k DPH za předmětná zdaňovací období. Od tohoto dne začala znovu běžet lhůta 3 let pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. V této lhůtě žalovaný vydal výzvu ze dne 10. 4. 2018 dle § 87 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, v níž žalobci stanovil lhůtu 15 dnů k umožnění zahájení daňové kontroly. Výzva byla žalobci doručena dne 19. 4. 2018, jenž na ni nijak nereagoval. Marným uplynutím lhůty (4. 5. 2018) proto opětovně započal běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz § 87 odst. 6 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020).
41. Podle čl. II bodu 2 zákona č. 283/2020 Sb. platí, že „[v] případě, že přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona daňový subjekt nevyhověl výzvě podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, nebo neumožnil ve sděleném

termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, účinky této skutečnosti podle § 87 odst. 5 a 6 a § 254a odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány.“

42. V projednávaném případě tak byly účinky podle § 87 odst. 6 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 zachovány i po 1. 1. 2021, kdy nabyl účinnosti zákon č. 283/2020 Sb. Z toho důvodu by prekluzivní lhůta uplynula až dne 4. 5. 2021. Daňová kontrola byla přitom zahájena oznámením vydaným dne 6. 4. 2021 a žalobci doručeným dne 7. 4. 2021, tj. v okamžiku, kdy k prekluzi nedošlo. Z tohoto důvodu proto nelze označit daňovou kontrolu za nezákonně zahájenou.
43. Žalobce však namítá, že žalovaný daňovou kontrolu zahájil nezákonně pro překážku litispendence a pro nepřípustné opakování daňové kontroly, protože ani nemohla zapříčinit přerušení prekluzivní lhůty. Žalobce argumentuje zejména tím, že žalovaný nijak neukončil řízení, v rámci něhož vydal sdělení o vyčíslení daně dokazováním, a že nebyl oprávněn stanovit daň jiným způsobem, než předvídá § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, tj. pomocí pomůcek či sjednáním daně.
44. Soud se s výkladem zastávaným žalobcem neztotožnil.
45. Předně je třeba podotknout, že ve věci žalobce probíhalo toliko jediné řízení, a to doměřovací řízení podle § 134 odst. 3 písm. a) bodu 2. daňového řádu, které je jedním z dílčích řízení v rámci daňového řízení. K jeho zahájení došlo *ex lege* marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 10. 4. 2018 (rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014-59, č. 3153/2015 Sb. NSS). Základním účelem vedeného daňového řízení (i jednotlivých dílčích řízení) je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady (§ 134 odst. 1 daňového řádu). Tohoto cíle by mělo být dosaženo především prostřednictvím dokazování, neboť tímto způsobem lze daň stanovit co nejpresněji. Nicméně proces dokazování vyžaduje součinnost daňového subjektu, kterému svědčí jednak práva s dokazováním spojená a jednak jej stíhá povinnost tvrzení i povinnost důkazní. Až v případě, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, je třeba přikročit k náhradním způsobům stanovení daně (srov. např. rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006-108, a ze dne 19. 11. 2008, č. j. 8 Afs 78/2007-47).
46. Podle § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 platilo, že „[n]evyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.“
47. Daňový řád tedy správci daně umožňoval, aby na případnou nesoučinnost či nekontaktnost daňového subjektu při zahájení daňové kontroly reagoval stanovením daně pomocí pomůcek nebo sjednáním daně. Za takové situace totiž bylo možné vycházet z toho, že daňový subjekt se správcem daně nebude spolupracovat a neposkytne mu potřebné důkazní prostředky pro stanovení daňové povinnosti. NSS k aktivaci nastíněného postupu uvedl, že „[v]ýzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu bude jistě na místě i tam, kde je daňový subjekt osobou zcela nekontaktní nebo neposkytuje správci daně ani elementární míru součinnosti. Právě pro tyto případy zákonodárce upravil podmínky, za nichž je možno stanovit daň podle pomůcek, resp. není-li ani to možné, jejím sjednáním, a za nichž tudíž lze ustoupit od stanovení daně dokazováním, které má jinak při správě daní přednost. V případě uvedených obstrukcí daňového subjektu je totiž nepravděpodobné, že by správce daně mohl

účinným způsobem dosáhnout účelu správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) právě dokazováním podle § 92 daňového řádu.“ (rozsudek NSS ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016-40, bod 24). Z uvedeného vyplývá, že stanovení daně podle pomůcek je namístě až tehdy, pokud nebude možné daňovou kontrolu vůbec zahájit, resp. daň stanovit prostřednictvím dokazování za současného zachování práv daňového subjektu. Soud má za to, že při postupu v daňovém řízení je třeba primárně sledovat jeho hlavní účel, jímž je správné zjištění a stanovení daně. Přitom pomůcky lze chápat toliko jako kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, jenž bývá méně přesný, než kdyby byla daň zjištěna dokazováním, byť i pomůcky musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností (viz rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99). Proto se soud přiklání k závěru, že § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 nelze vykládat tak, že by správce daně nemohl daň stanovit jinak než pomůckami či sjednáním, nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly.

48. Není sporu o tom, že správce daně ke zjištění daně pomůckami mohl např. při nekontaktnosti daňového subjektu bez dalšího přistoupit. Nelze ale dovodit, že by tak byl povinen učinit za každých okolností, zejména v situaci, kdy daňový subjekt projeví vůli se správcem daně spolupracovat. Tím se totiž zvyšuje pravděpodobnost, že bude naplněn základní účel správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu), tj. co možná nejpresnější a realitě odpovídající stanovení daňové povinnosti. Ostatně, z judikatury NSS lze dovodit, že správce daně nemůže stanovit daň podle pomůcek dle § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, pokud z jednání (či nekonání) daňového subjektu není zjevné, že zahájení daňové kontroly neumožní, např. neposkytuje žádnou součinnost, zahájení daňové kontroly se jinak účelově vyhybá, nebo je nekontaktní (viz rozsudek NSS ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016-40). Projevil-li žalobce po původní nespolupráci vůli se k závěrům žalovaného vyjádřit, nelze žalovanému vytýkat, že přistoupil k zahájení daňové kontroly, v níž může být procesně správným způsobem provedeno dokazování, které směřuje ke správnému zjištění a stanovení daně. Dokazování přitom může spočívat i v provádění listinných důkazů apod., které by měl být žalobce schopen předložit ve lhůtě pro stanovení daně. Delší časový odstup (bude-li ve lhůtě podle § 148 odst. 5 daňového řádu) od zkoumaných zdaňovacích období proto nemůže vyloučit možnost stanovit daň dokazováním.
49. Soudem dovozený závěr podporuje i jazykový výklad § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, dle něhož správce daně může za splnění podmínek daň sjednat či stanovit podle pomůcek. Tento závěr není ani v rozporu s žalobcem odkazovaným rozsudkem NSS ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 297/2020-34, z něhož plyne to, že daňový subjekt, jenž neumožnil správci daně zahájit daňovou kontrolu, je povinen nést důsledky v podobě postupu upraveného v § 87 odst. 5 daňového řádu, tj. doměření daně za použití pomůcek. Neplyne ale z něj, že by správce daně již neměl možnost daň stanovit i jiným způsobem, resp. zahájit daňovou kontrolu. V tam posuzované věci správce daně ani nedisponoval takovým množstvím důkazních prostředků, které by umožňovalo stanovit daň na základě dokazování (viz bod 17 odkazovaného rozsudku NSS). Podle soudu postoj žalobce nepodporují ani citované úryvky z komentářů k daňovému řádu, neboť z nich též nelze dovodit, že by správce daně měl za takové situace povinnost daň stanovit jen pomůckami nebo ji sjednat. Oba citované komentáře hovoří o „oprávnění“ správce daně postupovat tímto způsobem, aniž by vyloučily možnost daňovou kontrolu provést či stanovit daň dokazováním. Zároveň byl žalovaný oprávněn daňovou kontrolu zahájit dle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, pročež nelze vyvozovat, že by postupoval v rozporu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Lze uzavřít, že samotné

naplnění podmínek pro postup dle § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 nevyklučuje, aby správce daně následně zahájil daňovou kontrolu, jež by vytvořila předpoklad pro stanovení daně daňovým řádem preferovaným způsobem, a to dokazováním.

50. V projednávané věci se žalovaný nejprve neformálně (telefonicky) snažil s žalobcem dohodnout na zahájení daňové kontroly. Poskytnuté telefonní číslo však neexistovalo. Žalobce následně nikterak nezareagoval ani na oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 2. 2018, pročež žalovaný oprávněně přistoupil k vydání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 10. 4. 2018. Avšak žalobce zůstal i nadále nekontaktní a zahájení daňové kontroly neumožnil. Ze sdělení o vyčíslení daně dokazováním ze dne 18. 3. 2021 lze zjistit, že žalovaný v mezidobí vyhledával důkazní prostředky, na základě nichž by mohl daň stanovit. Zejména odeslal několik žádostí o mezinárodní výměnu informací (všechny byly odeslány ještě před zahájením doměřovacího řízení) ohledně obchodních partnerů a banky žalobce, učinil několik výzev k poskytnutí údajů např. dopravcům žalobce a využil poznatků z jiných řízení. Je ale zjevné, že veškerá činnost žalovaného se odehrávala bez jakékoliv součinnosti žalobce či jeho příspěví. Ten žalovanému žádné podklady neposkytl. Na základě množství shromážděných důkazních prostředků žalovaný usoudil, že daň je možné stanovit dokazováním, a proto žalobci zaslal sdělení o vyčíslení daně dokazováním ze dne 18. 3. 2021, v němž žalobce seznámil s užitými důkazními prostředky a svými závěry. Žalobce v reakci na sdělení požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, přičemž uvedl, že „*bude činit úkony směřující k provedení (sic) nahlížení do spisového materiálu s cílem zajistit všechny důkazy a listiny, na které správce daně ve Sdělení odkazuje*“. Následně správce daně zahájil daňovou kontrolu oznámením ze dne 6. 4. 2021 podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021.
51. Soud na základě shrnutého skutkového stavu konstatuje, že byly splněny podmínky pro aplikaci § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, neboť žalobce nebyl pro správce daně kontaktní. Správce daně by tak byl oprávněn bez dalšího přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Avšak soud souhlasí s žalovaným, že z žádosti o prodloužení lhůty lze vyvodit záměr žalobce začít s žalovaným spolupracovat. Žalobce projevil úmysl se ve věci *kvalifikovaně* vyjádřit a za tím účelem zjistit, jaké důkazní prostředky a listiny byly žalovaným shromážděny. V tom případě již bylo možné očekávat, že žalobce poskytne žalovanému nezbytnou součinnost při provádění daňové kontroly, resp. žalovanému poskytne další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení v daňovém přiznání (např. primární daňové doklady apod.). Nehledě na to, že po 1. 1. 2021 již daňový řád součinnost daňového subjektu k zahájení daňové kontroly nevyžaduje, neboť ta je zahájena doručením oznámení o jejím zahájení. Nicméně, ze skutečností uváděných v žádosti o prodloužení lhůty mohl žalovaný seznat, že žalobce se bude ve věci vyjadřovat a případně i předkládat důkazní prostředky na podporu jím uváděných skutečností. Soud proto aprobuje postup žalovaného, který přistoupil k zahájení daňové kontroly. Ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 tomu nebránilo, jak soud dovodil výše, a nelze hovořit ani o překážce litispendence.
52. Daňová kontrola totiž není řízením, nýbrž postupem, což lze dovodit již jen ze systematického výkladu daňového řádu, jelikož úprava daňové kontroly je zařazena do části druhé (obecná část o správě daní), hlavy šesté (řízení a další postupy), dílu druhého (postupy při správě daní). Jde tedy o ucelený soubor pravomocí správce daně, které lze realizovat mimo probíhající řízení, tj. v rámci tzv. vyhledávací činnosti nebo v rámci probíhajícího řízení (viz rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38, bod 26). Daňová kontrola

zahájena v posuzované věci dne 7. 4. 2021 tudíž není dalším řízením, které by kolidovalo s již dříve zahájeným doměřovacím řízením, ale kontrolním postupem, který je v rámci doměřovacího řízení realizován. Žalovaný nebyl povinen doměřovací řízení zastavovat, jak naznačil žalobce. O překážce litispendence tak nelze hovořit.

53. Soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že by žalovaný v důsledku vyčíslení daně dokazováním materiálně prováděl daňovou kontrolu, jež by bránila zahájení daňové kontroly dne 7. 4. 2021. Předně není sporu o tom, že žalobce neumožnil, aby správce daně v roce 2018 daňovou kontrolu řádně zahájil. Dle soudu však žalovaný daňovou kontrolu neprováděl ani materiálně. Z důvodu nesoučinnosti žalobce mu mohla být daň stanovena pomůckami podle § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020. Dle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména „a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.“ Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně si pomůcky může obstarat i bez součinnosti s daňovým subjektem. Z citovaných ustanovení vyplývá, že k tomu, aby správce daně mohl daň stanovit pomůckami, si je musí nejprve opatřit, pokud jimi nedisponuje. Takovou činnost může vykonávat i bez daňového subjektu. Lze proto konstatovat, že žalovaný za tím účelem prováděl vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 247/2020-44, bod 17). Dle tohoto ustanovení správce daně vyhledává mimo jiné i důkazní prostředky a zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně [viz § 78 odst. 1 a 3 písm. b) daňového řádu]. Po provedení mezinárodních dožádání, výzev k poskytnutí údajů a zjištění důkazních prostředků z jiných řízení ohledně dodavatelů a odběratelů žalobce dospěl žalovaný zjevně k závěru, že shromáždil takové množství důkazních prostředků, které umožňuje stanovit daň pomocí dokazování, pročez nebylo třeba aplikovat ustanovení o stanovení daně pomůckami (k tomu se soud vyjádří níže). Není tedy pravdou, že by správce daně od vydání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly do vydání sdělení o vyčíslení daně dokazováním ničeho nečinil.
54. Ze spisu též nepochybně vyplývá, že veškerá vyhledávací činnost žalovaného probíhala bez součinnosti žalobce, resp. žádný z úkonů žalovaného nesměřoval přímo vůči žalobci. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 byla daňová kontrola zahajována prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
55. Daňová kontrola je zahájena jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, (písemným či ústním), který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti – je při něm vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat) (srov. shodně rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 4 Afs 238/2015-29)
56. Ze spisu však nelze zjistit, že by se žalovaný obracel na žalobce s žádostmi o poskytnutí údajů a dokladů či by např. prováděl místní šetření, které by šlo považovat za skrytou daňovou kontrolu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS., ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, ze dne 10. 5. 2021, čj. 5 Afs 301/2019-30, či žalobcem odkazovaný rozsudek ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32,

kteře se týkají obcházení institutu daňové kontroly prostřednictvím místního šetření; taková situace však v projednávané věci nenastala). Zahájení kontroly je určitým úkonem správce daně směřujícím vůči daňovému subjektu a jsou s ním spojeny povinnosti kontrolovaného subjektu (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Nelze však zaměňovat úkony v rámci kontrolní činnosti správce daně či daňové kontroly týkající se jiných daňových subjektů (byť se týkají obchodních transakcí, v nichž jedním z článků byl žalobce) se zahájením daňové kontroly vůči žalobci. V nyní projednávaném případě musel správce daně vyvinout činnost i k obstarání podkladů, na jejichž základě by mohl stanovit daňovou povinnost žalobce, a mohl provádět vyhledávací činnost za účelem obstarání pomůcek ke stanovení daně. Je proto nasnadě, že činil kroky k jejich získání. Též platí, že žalobce nebyl kontaktní a daňovou kontrolu zahájit neumožnil. Provádět daňovou kontrolu bez součinnosti s daňovým subjektem nadto nedává dobrý smysl, neboť předpokladem pro její uskutečnění je právě i aktivita a spolupráce daňového subjektu, který by měl správcu daně předkládat důkazní prostředky, vyjadřovat se ke zjištěným skutečnostem apod. Soud tedy dospěl k závěru, že postup žalovaného před vydáním sdělení o vyčíslení daně dokazováním nelze považovat za materiální provádění daňové kontroly. Na základě výše předestřených důvodů lze uzavřít, že daňová kontrola zahájená dne 7. 4. 2021 není opakovanou daňovou kontrolou.

57. Sdělení o vyčíslení daně dokazováním není rozhodnutím o stanovení daňové povinnosti, tj. dodatečným platebním výměrem, jímž by se doměřovací řízení končilo. Žalovaný proto žalobci ani daň nestanovil. Uvedeným sdělením žalovaný seznámil žalobce se shromážděnými důkazními prostředky a učiněnými závěry. Nejednalo se však o meritorní rozhodnutí o stanovení daně. Tedy i po vydání sdělení o vyčíslení daně mohla být daňová povinnost měněna v návaznosti na další zjištěné skutečnosti (např. v rámci následně zahájené daňové kontroly) a procesní aktivitu daňového subjektu. Tím se nyní posuzovaná věc odlišuje od skutkových okolností v žalobcem odkazovaném rozsudku NSS ze dne 18. 11. 2010, č. j. 5 Afs 8/2010-138, neboť v tam projednávané věci správní soudy shledaly důvod pro zrušení rozhodnutí správce daně z důvodu překážky věci rozhodnuté, jež spočívala v existenci rozhodnutí týkajícího se již jednou pravomocně vyměřeného totožného nároku na odpočet DPH (toto rozhodnutí bylo vydáno v předcházejícím vytykáacím řízení). Ve věci žalobce však sdělení o vyčíslení daně dokazováním nelze vnímat jako pravomocné stanovení daňové povinnosti, které by bránilo následnému zahájení daňové kontroly. Soud z toho důvodu ani nesouhlasí s žalobcem, že by vydáním sdělení došlo ke koncentraci řízení, v němž by krom doplnění řízení nemohl být učiněn žádný další úkon. Takový výklad nemá zákonnou oporu.
58. Je pravdou, že daňový řád předvídá provádění dokazování pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, bod 23 a tam citovanou judikaturu), avšak z judikatury NSS lze vyvodit, že není vadou mající vliv na zákonnost výsledného rozhodnutí o stanovení daně, pokud správce daně provedl dokazování mimo správný procesní rámec (tj. daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností), ale současně zachoval všechna procesní práva daňového subjektu, např. možnost se k důkazním prostředkům vyjádřit, navrhnout provedení důkazních prostředků dalších apod. (viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31, bod 28). V projednávané věci přitom žalobce brojí proti sdělení o vyčíslení daně pouze v rozsahu zákonné překážky v § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, jak však soud vysvětlil výše, toto ustanovení nebrání stanovení daně

dokazováním či zahájení daňové kontroly. Soud tak ani nemohl blíže zkoumat, zdali žalovaný shromáždil opravdu takové množství důkazních prostředků pro stanovení daně dokazováním. Nadto se jedná i otázku, kterou je případně nutno zkoumat při přezkumu rozhodnutí o stanovení daně, nikoli daňové kontroly *per se*. Jak bylo naznačeno výše, v určitých případech lze připustit stanovení daně dokazováním i bez daňové kontroly, pokud správce daně disponuje důkazními prostředky získanými mimo daňovou kontrolu (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38). Podstatné je, aby daňový subjekt nebyl krácen na svých právech spojených s dokazováním. Žalovaný přitom seznámil žalobce s vyhledanými důkazními prostředky a umožnil mu se k nim vyjádřit a případně navrhnout důkazní prostředky další. V návaznosti na podání žádosti o prodloužení lhůty poté žalovaný oznámil zahájení daňové kontroly, v rámci které má žalobce zákonem garantovaná procesní práva i ve vztahu k dokazování. Podle soudu není pro závěr o zákonnosti daňové kontroly zahájené dne 7. 4. 2021 ani podstatné, zdali žalovaný správně vydal sdělení o vyčíslení daně dokazováním, či měl daň vyčíslit dle pomůcek. Jednak sdělení o vyčíslení daně není (jak vysvětleno výše) rozhodnutím o stanovení daně, které by zasáhlo do práv žalobce, a jednak podle soudu nelze bez dalšího ani po vydání takového sdělení vyloučit provedení daňové kontroly.

59. Soud má tedy za to, že zahájení daňové kontroly nemohlo vydání sdělení o vyčíslení daně dokazováním zabránit. Jak toto sdělení, tak následné zahájení daňové kontroly žalovaný provedl v rámci jediného řízení vedeného ve věci žalobce, a to řízení doměřovacího. Žalovaný v takovém řízení musí vést daňový spis, do kterého má žalobce přístup. Ostatně, žalovaný již žalobci poskytl shromážděný spisový materiál před zahájením daňové kontroly. Není namístě se proto domnívat, že by skutečnosti zjištěné a uvedené ve sdělení o vyčíslení daně dokazováním nebyly přenositelné do daňové kontroly. Soud nevidí důvod pro označení takového postupu za chaotickou situaci, jelikož žalobce jím nemohl být zkrácen na právu vyjádřit se ke skutečnostem uváděným ve sdělení, neboť tak může učinit při daňové kontrole. Soud proto ani nemůže souhlasit s tím, že by ve věci žalobce vzniklo „*druhé paralelní řízení ve stejné věci*“.
60. Ze sdělení o vyčíslení daně dokazováním se podává, že žalovaný ani po provedení vyhledávací činnosti neměl k dispozici veškeré důkazní prostředky, které by prokazovaly tvrzení žalobce v daňovém přiznání. Se skutkovými zjištěními a právním hodnocením žalovaný seznámil žalobce a poskytl mu lhůtu 8 dnů od doručení k seznámení se s podklady, k navržení dalších důkazních prostředků a k vyjádření. Jak bylo výše uvedeno, žalobce na sdělení zareagoval žádostí o prodloužení lhůty (o 15 dnů v případě poskytnutí daňového spisu). V situaci, kdy se žalovanému nepodařilo shromáždřit veškeré důkazní prostředky, kterými by ale měl disponovat žalobce, a kdy žádostí o prodloužení lhůty dal žalobce zřetelně najevo, že je již kontaktní, neshledává soud v zahájení daňové kontroly dne 7. 4. 2021 svévoli žalovaného.
61. Jak soud dovodil výše, prekluzivní lhůta (nehledě na žádost o mezinárodní dožádání) by uplynula dne 4. 5. 2021. Daňová kontrola byla zahájena ještě před jejím uplynutím. V rámci daňové kontroly může žalobce plně uplatnit svá procesní práva, tj. vyjádřit se i k dosavadním zjištěním. I když z formálního hlediska žalovaný nerozhodl o prodloužení lhůty (v takovém případě se obecně uplatní fikce vyhovění žádosti podle § 36 odst. 3 daňového řádu), materiálně ji žalobci poskytl. Spisový materiál byl žalobci doručen dne 13. 4. 2021. Žalobce pro tento případ požadoval prodloužení lhůty do 28. 4. 2021 (což stále bylo v rámci běžící prekluzivní lhůty, i pokud by nedošlo k jejímu přerušování zahájením daňové kontroly). Dle

oznámení o zahájení daňové kontroly měl žalobce předložit důkazní prostředky do 30 dnů, tj. do 7. 5. 2021, tedy ve lhůtě delší, než sám požadoval. Soud nehodnotí zahájení daňové kontroly ani jako účelové s cílem dosáhnout prodloužení prekluzivní lhůty. Platí totiž, že právě daňová kontrola slouží k časově i personálně náročnému dokazování a důkazní aktivitě daňového subjektu, což reflektuje právě i přerušování běhu lhůty pro stanovení daně tak, aby pro správné zjištění a stanovení daně byl dán dostatečný časový prostor. A je to správce daně, jenž daňové řízení a postupy v něm vede (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS, body 20 a 24). Shledal-li proto žalovaný, že za účelem dokazování a k předložení důkazních prostředků žalobcem je vhodné zahájit daňovou kontrolu, nemůže mu soud nic v tomto směru vytknout, neboť i z obsahu sdělení vyplývá, že žalovaný požadoval po žalobci prokázání jeho tvrzení dalšími důkazy, které se žalovanému nepodařilo opatřit vyhledávací činností, ale kterými by měl disponovat žalobce (např. daňovými doklady). V oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 4. 2021 zároveň žalovaný vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků (evidence pro účely DPH, daňových dokladů, smluv, objednávek, výpisů z bankovních účtů apod.) a ke sdělení požadovaných informací (jaká byla hlavní ekonomická činnost, na jaké adrese byla uskutečňována, zda měl žalobce zaměstnance a jaké používal bankovní účty), tedy fakticky i započal s kontrolní činností. Zahájení daňové kontroly tudíž nelze označit jen za formální úkon za účelem prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Lze připomenout, že právní jistota žalobce ohledně nejzazšího termínu pro stanovení daňové povinnosti je chráněna prostřednictvím objektivní 10leté lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný též správně argumentoval, že daňová povinnost žalobce mohla být již zjištěna, pokud by umožnil zahájení daňové kontroly v roce 2018. Žalobcem uváděné důvody, pro které na tehdejší výzvy žalovaného nereagoval, měly být uplatněny již v roce 2018, nikoli o 3 roky později v řízení před soudem. Žalovaný k nim nemohl z objektivních důvodů přihlídnout.

62. Soud rovněž neshledal, že by v důsledku žádosti o mezinárodní výměny informací měla být daňová kontrola zahájena účelově. Žalovaný uvádí, že lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období duben až srpen 2014 by skončila až dne 18. 1. 2022, neboť byla v rámci doměřovacího řízení dne 22. 1. 2018 odeslána žádost o mezinárodní spolupráci, na níž byla odpověď doručena dne 22. 10. 2018.
63. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu [do 31. 12. 2014 písm. e)] neběží lhůta pro stanovení daně po dobu „ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“
64. Předně soud za účelem objasnění uvádí (třebaže žalovaný tento důvod zmiňuje pouze ve vztahu k zdaňovacímu období duben až srpen 2014 – viz bod 61. tohoto rozsudku), že o uplatnění tohoto důvodu pro stavení běhu prekluzivní lhůty nelze uvažovat v případě zdaňovacího období za listopad 2013, neboť byl do daňového řádu zakotven až od 1. 1. 2014, kdy nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb. NSS v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS, uvedl, že „*na běh (hmotněprávní) prekluzivní lhůty započaté před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu nelze novou právní úpravu, která by šla k tíži daňového subjektu, aplikovat (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Na běh a délku prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu se proto použijí dosavadní právní předpisy, tj. § 148 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013. Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci v období po 1. 1. 2014 (bez ohledu na to, zda v rámci probíhající daňové*

kontroly či v rámci vyhledávací činnosti, anebo v souvislosti s jinými postupy správce daně) nelze v dané věci považovat za právně relevantní skutečnost pro stavení, a v konečném důsledku prodloužení prekluzivní lhůty.“ (bod 45, zvýraznění doplnil soud).

65. Dle § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v posuzovaných zdaňovacích obdobích (dále jen „zákon o DPH“), byl plátce povinen podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Vlastní daňová povinnost byla splatná v téže lhůtě, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží podle § 20 zákona o DPH, u kterého byla splatnost daně stanovena celními předpisy.
66. Lhůta pro stanovení daně v případě DPH za zdaňovací období listopad 2013 dle § 101 odst. 1 zákona o DPH ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu začala plynout dne 27. 12. 2013, za období prosinec 2013 pak začala plynout dne 25. 1. 2014. Jelikož lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období listopad 2013 počala plynout před 1. 1. 2014, nelze na ni aplikovat ani případné stavení lhůty z důvodu odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci. V případě následujících zdaňovacích období, tedy prosince 2013 a duben až srpen 2014 je možné o aplikaci § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu uvažovat, jelikož prekluzivní lhůty v jejich případě započaly běžet až po 1. 1. 2014.
67. Žalobce namítá, že žalovaným uváděná žádost o mezinárodní výměnu informací byla učiněna ještě před zahájením doměřovacího řízení, pročež nemohla zapříčinit stavení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
68. NSS však v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS, dovodil, že *„oprávnění správce daně požádat o mezinárodní pomoc není vázáno výlučně na uskutečnění daňové kontroly, neboť ji může využít např. v průběhu vytykácího či odvolacího řízení, v rámci tzv. vyhledávací činnosti (§ 78 daňového řádu). Za tzv. jiný postup správce daně proto nelze považovat pouze daňovou kontrolu, jak uvedl krajský soud v napadeném rozsudku, ale také mezinárodní dožádání, jak správně uvádí stěžovatel.“* (zvýraznění doplnil soud). Přitom navázal na předchozí svůj rozsudek ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS, v němž uzavřel, že *„[ž]ádost správce daně o mezinárodní pomoc podle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, podaná zákonem stanoveným způsobem příslušnému orgánu v průběhu daňové kontroly i mimo daňovou kontrolu, je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, pokud tento úkon byl učiněn a pokud s ním byl daňový subjekt seznámen před uplynutím lhůty pro vyměření daně.“* Soud neshledal důvod se od učiněných závěrů odchýlit, a tedy konstatuje, že žalovaný mohl přistoupit k odeslání žádosti o mezinárodní výměnu informací s účinkem na lhůtu pro stanovení daně již v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu i před zahájením samotného řízení, resp. daňové kontroly.
69. Žalobce odkazuje na závěry komentářové literatury, že důvod pro stavení prekluzivní lhůty je dán proto, že předmět řízení je správcem daně dočasně odejmut z dispozice. S tím se soud ztotožňuje, zároveň však má za to, že i mezinárodní dožádání učiněné při vyhledávací činnosti může mít úzký vztah k předmětu následně zahájeného řízení, což ospravedlní zastavení běhu lhůty pro stanovení daně. Jistě lze souhlasit s žalobcem, že by bylo absurdní, pokud by jakákoliv odeslaná žádost o mezinárodní výměnu informací ve svém důsledku zapříčinila prodloužení lhůty ke stanovení daně. Proto také judikatura NSS dovodila, že pro účinky spočívající v přerušení prekluzivní lhůty je potřeba, aby úkon nebyl jen formální, účelově vydaný čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (viz

např. rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 29. 6. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020–56, v bodu 24, NSS uvedl, že ke stavení prekluzivní lhůty nestačí, aby byla odeslána jakákoliv žádost o mezinárodní spolupráci, nýbrž je třeba, aby souvisela s daným daňovým řízením, a musí být důvodná. Soud je přitom toho názoru, že „souvislost s daňovým řízením“ je v intencích v předchozím odstavci citovaných rozsudků dána i tehdy, pokud je mezinárodní dožádání učiněno již v rámci vyhledávací činnosti, která ze své podstaty může probíhat i před zahájením řízení. Klíčové však je, aby žádost o mezinárodní spolupráci vydaná před zahájením řízení byla účelná a souvisela s předmětem řízení, v němž bude následně např. zahájena daňová kontrola. I v tomto případě je totiž „věc“ správci daně odebraná z jeho dispozice, neboť zjištění získaná z mezinárodní výměny informací mohou mít zásadní dopad pro další postup správce daně, tj. i pro rozhodnutí o potřebě provést u daňového subjektu daňovou kontrolu k zevrubnému prověření jeho daňové povinnosti. Současně se daňový subjekt o provedení mezinárodního dožádání má možnost dozvědět v následně zahájeném řízení, proto se soud s žalobcem neztotožňuje, že by byla podstatným způsobem narušena jeho právní jistota, resp. předvídatelnost uplynutí lhůty pro stanovení daně.

70. Soud proto posuzoval, zdali žalovaným zmiňovaná žádost odeslaná dne 22. 1. 2018 souvisela s následně zahájeným doměřovacím řízením ve věci žalobce a zdali ji lze považovat za účelnou. Z žádosti soud zjistil, že žalovaný jí požadoval informace a doklady týkající se společnosti AXEON s. r. o. (dále jen „AXEON“) se sídlem na Slovensku, jež byla dodavatelem žalobce. Žádost se týkala DPH za období listopadu 2013 až ledna 2015, tj. i nyní řešených zdaňovacích období. Žalovaný z důvodu podezření na karuselový podvod, do něhož by měly být zapojeny i daňové subjekty na Slovensku, požadoval informace ohledně věrohodnosti společnosti AXEON, prověření pohybu zboží a peněz, dále i sdělení o dodávkách zboží žalobci (včetně související dopravy a skladování zboží) a žádal též poskytnutí veškerých písemných materiálů k uskutečněným zdanitelným plněním (smlouvy, objednávky, bankovní výpisy apod.). Na základě toho soud nemá za to, že by takto vymezené mezinárodní dožádání nemělo souvislost s následně zahájeným řízením ve věci žalobce. Požadované informace se týkaly skutečností, které mají přímý dopad na daňovou povinnost žalobce. Žádost o mezinárodní výměnu informací proto soud nepovažuje za neúčelnou či formální. Není pravda, jak tvrdí žalobce, že by žádost neobsahovala jeho údaje, aby mohl být např. při provádění svědecké výpovědi s tímto úkonem seznámen. Žalovaný v žádosti na straně 7 v oddílu C39 výslovně uvedl, aby v případě konání svědecké výpovědi byl žalobce vyrozuměn, pročež žalovaný poskytl adresu žalobce a ID datové schránky. Lze proto přitakat žalovanému, že žádost měla vliv na stavení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období od prosince 2013 (ve vztahu k listopadu 2013 se tento důvod nemůže uplatnit – viz výše).
71. Soud nicméně dospěl k odlišnému závěru než žalovaný v otázce, po jak dlouhou dobu byl v důsledku podání žádosti o mezinárodní spolupráci běh lhůty zastaven. Žádost byla odeslána dne 22. 1. 2018. Poté marným uplynutím lhůty ve výzvě ze dne 10. 4. 2018 opětovně započal běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz § 87 odst. 6 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020), tj. dne 4. 5. 2018. Odpověď na žádost o mezinárodní spolupráci žalovaný obdržel až dne 22. 10. 2018. Žalovaný se domnívá, že v důsledku toho se ke lhůtě připočte celých 274 dnů. Podle soudu je však nutné zohlednit, že v mezidobí došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Od tohoto okamžiku započala běžet nová 3letá lhůta pro stanovení daně, a právě ve vztahu k ní je dle soudu třeba posuzovat, zdali stále trvají důvody pro její stavení dle § 148 odst. 4

daňového řádu. Účelem stavení lhůty je totiž zabránit tomu, aby pro zákonem definovanou překážku řádného postupu ve věci nebylo znemožněno správné zjištění a stanovení daně. Důvody pro stavení lhůty je proto třeba vždy vztahovat k té lhůtě, jejíž marné uplynutí by jinak hrozilo. Např. v důsledku zahájení daňové kontroly je správci daně poskytnuta další 3letá lhůta k jejímu provedení a uzavření. V tomto časovém rámci by měl být správce daně schopen daňovou povinnost náležitě zjistit. Bude-li za běhu této lhůty působit některý z důvodů vyjmenovaných v § 148 odst. 4 daňového řádu (byť nastal již před přerušением lhůty), je legitimní a žádoucí, aby lhůta neběžela. Soud však neshledává důvod pro to, aby se lhůta prodloužila i o dobu, po kterou byla stavena prekluzivní lhůta předcházející, tj. před přerušением, protože v důsledku přerušением lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu byl započat běh celé lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Je pravdou, že správce daně typicky nemůže ovlivnit, jak dlouho bude důvod pro stavení lhůty dle § 148 odst. 4 daňového řádu trvat, avšak dle soudem zastávaného výkladu nedojde ke zkrácení lhůty pro stanovení daně. Bude-li i po přerušением trvat důvod dle § 148 odst. 4 daňového řádu, nově započatá lhůta nepoběží. Délka stavení lhůty před přerušением již není rozhodná, jelikož v důsledku přerušением počíná běh 3leté lhůty pro stanovení daně od počátku.

72. V projednávané věci tak od 4. 5. 2018 běžela lhůta pro stanovení daně znovu v základní délce 3 let, přičemž i za jejího trvání se aplikoval důvod pro její stavení dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a to až do obdržení odpovědi na žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní dne 22. 10. 2018. Avšak z důvodu přerušением lhůty nelze započítat dobu, po kterou neběžela lhůta před přerušением, tj. od 22. 1. 2018 do 4. 5. 2018. I tak je ale zřejmé, že v důsledku mezinárodního dožádání došlo k posunutí konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období prosinec 2013 a duben až srpen 2014.
73. Jak ale soud uvedl již výše, tento dílčí závěr nemá vliv na jeho úsudek ohledně zákonnosti daňové kontroly zahájené dne 7. 4. 2021, neboť ta byla zahájena ještě za trvání lhůty pro stanovení daně (nehledě na stavení lhůty z důvodu podání žádosti o mezinárodní spolupráci) pro všechna řešená zdaňovací období, která by jinak uplynula až 4. 5. 2021. Zároveň soud vyhodnotil zahájení této daňové kontroly jako účelné, jelikož bylo namíste provedení dokazování za účelem správného zjištění a stanovení daně žalobce za současného zachování všech jeho procesních práv, která má v průběhu daňové kontroly zaručena. Zahájení daňové kontroly proto mělo účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu a současně k okamžiku zahájení daňové kontroly dle soudu žalovanému zbýval dostatek času pro případné stanovení daně v objektivní 10leté lhůtě (necelé 3 roky lze považovat za dostatečný časový prostor k provedení daňové kontroly). Soud ani neshledal, že by před zahájením daňové kontroly žalovaný fakticky prováděl zastřenou daňovou kontrolu. Pro tyto důvody dospěl soud k závěru o nedůvodnosti žaloby.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

74. S ohledem na vše výše uvedené soud pro nedůvodnost žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
75. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. června 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu