



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Marta Königová**, zastoupená JUDr. Rudolfem Skoupým, advokátem se sídlem náměstí Míru 142/88, Svitavy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 4. 5. 2022, č. j. 52 Af 49/2021 - 71, ve znění opravného usnesení ze dne 15. 6. 2022, č. j. 52 Af 49/2021 - 79,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 4. 5. 2022, č. j. 52 Af 49/2021 - 71, ve znění opravného usnesení ze dne 15. 6. 2022, č. j. 52 Af 49/2021 - 79, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j. 25527/21/5200-10422-711473, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 20 342 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Rudolfa Skoupého, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 5. 2020, č. j. 1103772/20/2808-50521-605632, žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 2 731 740 Kč a uložil jí

povinnost uhradit penále ve výši 546 348 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 7. 2021, č. j. 25527/21/5200-10422-711473, změnil dodatečný platební výměr tak, že žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 2 769 070 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 553 814 Kč.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 4. 5. 2022, č. j. 52 Af 49/2021 - 71, zamítl jako nedůvodnou. Opravným usnesením ze dne 15. 6. 2022, č. j. 52 Af 49/2021 - 79, krajský soud opravil zjevnou nesprávnost rozsudku spočívající v chybném označení žalovaného.

[3] Krajský soud se nejprve zabýval námitkou marného uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. Žalobkyně tvrdila, že daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 nebyla zahájena dne 7. 8. 2017, kdy byl sepsán protokol o jejím zahájení, ale již dříve. Před tímto datem totiž došlo mezi žalobkyní (resp. jejím tehdejším zástupcem) a správcem daně k četné e-mailové komunikaci. Krajský soud však tuto činnost nepovažoval za zahájení daňové kontroly, neboť z e-mailové komunikace nevyplývá, že by správce daně zahájil konkrétní daňovou kontrolu za konkrétní zdaňovací období a v konkrétním rozsahu. Jakkoli správce daně po žalobkyni požadoval předložení konkrétních podkladů, nelze hovořit o zahájení daňové kontroly, neboť takový jednoznačný úmysl z e-mailové komunikace nevyplývá. Krajský soud připustil, že činnost správce daně před zahájením daňové kontroly byla poměrně rozsáhlá. To je však pochopitelné, neboť správce daně připravoval podklady nejen pro provedení kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, nýbrž i kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec roku 2014, silniční daně za zdaňovací období roku 2014, daně ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014 a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2014.

[4] Podle krajského soudu měl správce daně v úmyslu zahájit daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 dne 2. 5. 2017. Tohoto dne však došlo k zahájení daňových kontrol týkajících se všech výše uvedených daní, vyjma daně z příjmů fyzických osob, jelikož zástupce žalobkyně avizoval podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně si tak dle krajského soudu byla vědoma, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 nebyla ke dni 2. 5. 2017 zahájena. K zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 došlo až dne 7. 8. 2017 sepsáním protokolu o jejím zahájení. Konec prekluzivní lhůty by tak připadl na 7. 8. 2020, přičemž dne 19. 5. 2020 správce daně vydal dodatečný platební výměr. Rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru nabylo právní moci dne 1. 7. 2020, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty prodloužené podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (její konec by připadl na 7. 8. 2021).

[5] Dále se krajský soud zabýval námitkou týkající se nezohlednění uhrazené smluvní pokuty jako daňově uznatelného výdaje. Žalobkyně uhradila společnosti KÖSSO, s. r. o. (dále jen „*společnost KÖSSO*“) smluvní pokutu ve výši 11 900 000 Kč. Povinnost k úhradě smluvní pokuty dle žalobkyně vyplývala ze Smlouvy o budoucí kupní smlouvě ze dne 10. 11. 2007, která byla uzavřena mezi žalobkyní jako budoucí prodávající a společností KÖSSO jako budoucí kupující. Povinnost žalobkyně (jako budoucí prodávající) uzavřít kupní smlouvu však dle krajského soudu trvala jen do konce roku 2008, přičemž promlčecí

pokračování

lhůta k uplatnění smluvní pokuty ze strany budoucího kupujícího (společnosti KÖSSO) činila čtyři roky. Na uvedeném nic nemění ani Dohoda o zrušení smlouvy o nájmu podniku ze dne 30. 12. 2013 uzavřená mezi žalobkyní jako pronajímatelem a společností KÖSSO jako nájemcem. Krajský soud dodal, že povinnost uhradit smluvní pokutu neprokazuje ani faktura ze dne 30. 11. 2014. Ztotožnil se tak se závěrem žalovaného, že nebylo prokázáno, že žalobkyně smluvní pokutu uhradila jako řádně uplatněnou sankci za nesplnění její právní povinnosti; proto smluvní pokuta nebyla uznatelným daňovým výdajem dle § 24 odst. 1 a 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[6] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého nedošlo k zahájení daňové kontroly přede dnem 7. 8. 2017. Dle stěžovatelky byl v e-mailové komunikaci mezi stěžovatelkou a správcem daně, zejména v e-mailech ze dnů 23. 1. 2017 a 25. 4. 2017, vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, včetně kontrolovaného období, jak požaduje § 87 odst. 1 daňového řádu. Dle ustálené judikatury nelze považovat za okamžik zahájení daňové kontroly jen sepsání protokolu o jejím zahájení. Pro zahájení daňové kontroly je nutné splnění dvou podmínek, a to vymezení předmětu a rozsahu kontroly a faktické zahájení kontroly. Tyto dvě podmínky byly podle stěžovatelky v nyní projednávané věci splněny nejpozději dne 2. 5. 2017, a prekluzivní lhůta pro stanovení daně tak marně uplynula dne 2. 5. 2020.

[8] Dále stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevypořádal s žalobní argumentací, dle níž správce daně začal daňovou kontrolu fakticky provádět nejpozději dne 2. 5. 2017, jelikož od tohoto dne začal prověřovat skutečnosti, které souvisely výhradně s daní z příjmů fyzických osob. Dle stěžovatelky je napadený rozsudek nepřezkoumatelný rovněž proto, že z jeho odůvodnění není zřejmé, podle jaké právní úpravy a podle jakého konkrétního zákonného ustanovení krajský soud postupoval při zjišťování, zda byla stěžovatelka povinna smluvní pokutu uhradit, a zda nedošlo k marnému uplynutí promlčecí lhůty.

[9] Nesprávný je dle stěžovatelky také závěr krajského soudu týkající se posouzení uhrazené smluvní pokuty jako daňově neuznatelného výdaje. Tuto kasační námitku Nejvyšší správní soud podrobněji nerekapituluje, jelikož se, jak bude vysvětleno níže, její důvodností ve svém rozsudku nezabýval.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Zdůrazňuje, že daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 byla zahájena dne 7. 8. 2017 na základě dohody se stěžovatelkou. Argumentaci, dle níž správce daně dne 2. 5. 2017 učinil faktické úkony k prověřování daně z příjmů fyzických osob, považuje žalovaný za nesprávnou. Dotazy, které tento den stěžovatelce správce daně položil, mohly být relevantní pro jinou, již zahájenou, kontrolu (zejména pro daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty). V e-mailu ze dne 6. 6. 2017 nadto správce daně výslovně uvedl, že daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob teprve bude zahájena. K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a konstatuje, že krajský soud se minimálně implicitně

žalobními námitkami zabýval a rovněž uvedl, z jakých zákonných ustanovení vycházel při posouzení běhu promlčecí lhůty. Dále žalovaný uvádí, že ze smlouvy o smlouvě budoucí vyplývá, že povinnost uzavřít kupní smlouvu trvala po 31. 12. 2008 jen na straně společnosti KÖSSO, a nikoli na straně stěžovatelky.

[11] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[14] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevypořádal s žalobní argumentací, dle níž správce daně dne 2. 5. 2017 fakticky zahájil také kontrolu na dani z příjmů fyzických osob. Krajský soud se však otázkou zahájení daňové kontroly zabýval v odstavcích 13 až 20 napadeného rozsudku, v nichž srozumitelně a logicky vyložil důvody, které jej vedly k závěru, že daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob byla zahájena až dne 7. 8. 2017. Nejvyšší správní soud dodává, že nebylo povinností krajského soudu reagovat na každou dílčí argumentaci stěžovatelky a tu obsáhle vyvrátit, ale vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace jako celku, čemuž v posuzovaném případě krajský soud dostal (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Smyslem žalobní argumentace totiž bylo zpochybnit datum zahájení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob, přičemž z napadeného rozsudku je patrné, z jakých důvodů krajský soud této žalobní argumentaci nepřisvědčil.

[15] Rozsudek krajského soudu je dle stěžovatelky nepřezkoumatelný také proto, že z něj není zřejmé, podle jaké právní úpravy a jakého zákonného ustanovení krajský soud postupoval při posuzování nároku na smluvní pokutu a běhu promlčecí lhůty. Z odůvodnění napadeného rozsudku (zejména z odstavců 24 až 29) je nicméně právní rámec projednávané věci patrný; krajský soud vycházel zejména z § 24 zákona o daních z příjmů, na který v napadeném rozsudku odkazoval. Co se týče promlčecí lhůty, krajský soud výslovně odkázal na § 397 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (viz odstavec 30 napadeného rozsudku).

[16] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

pokračování

[17] Stěžovatelka dále namítá, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob byla zahájena již před sepsáním protokolu o jejím zahájení, tj. před 7. 8. 2017, a daň z příjmů fyzických osob byla tudíž stanovena po marném uplynutí lhůty pro její stanovení.

[18] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti. Dne 23. 1. 2017 správce daně zaslal stěžovatelce na základě předchozí telefonické dohody e-mailem „*orientační seznam dokladů a písemností potřebných k provedení místního šetření (kontroly)*.“ Tento seznam obsahoval 28 skupin dokumentů, zahrnujících prakticky všechny účetní a daňové doklady, např. účtovou osnovu, hlavní účetní knihy, účetní deníky, obrátové předvahy, knihu závazků a pohledávek, inventury účtů, faktury vydané a faktury přijaté, výpisy z bankovních účtů, organizaci vnitropodnikového účetnictví, mzdové listy atd. V tomto e-mailu správce daně dále uvedl, že se bude „*jednat o kontrolu daně z příjmů fyzických osob, DPH, silniční daně, daně ze závislé činnosti a srážkové daně za rok 2014. Kontrola bude nejprve probíhat jako místní šetření, daňová kontrola bude případně zahájena na základě předběžných zjištění z místního šetření*“ (zvýrazněno správcem daně – pozn. NSS).

[19] Dne 22. 3. 2017 zaslal správce daně stěžovatelce e-mailem návrhy termínů zahájení daňové kontroly. Jelikož stěžovatelce navrhané termíny nevyhovovaly, navrhl správce daně v e-mailu ze dne 28. 3. 2017 zahájení daňové kontroly dne 2. 5. 2017, s čímž stěžovatelka dle e-mailu ze dne 30. 3. 2017 souhlasila a uvedla, že požadované dokumenty dopraví do sídla správce daně. Tento způsob předání potřebných dokumentů správce daně e-mailem ze dne 31. 3. 2017 akceptoval. Následně (dne 31. 3. 2017 a 5. 4. 2017) proběhla e-mailová komunikace mezi stěžovatelkou, jejím zástupcem a správcem daně, týkající se upřesnění, zda má správce daně v úmyslu u stěžovatelky provést místní šetření či daňovou kontrolu. V e-mailu ze dne 31. 3. 2017 správce daně uvedl, že jeho úmyslem bylo, aby „*kontrola dokladů roku 2014 (ověření údajů uvedených v daňových přiznáních za rok 2014) probíhala nejprve jako místní šetření, a aby daňová kontrola byla případně zahájena později, pokud bude její zahájení potřebné*.“ Dne 25. 4. 2017 správce daně zaslal zástupci stěžovatelky seznam dokumentů potřebných k provedení daňové kontroly (totožný seznam byl zaslán přímo stěžovatelce společně s e-mailem ze dne 23. 1. 2017) s tím, že kontrola by měla být zahájena dne 2. 5. 2017. E-mailem ze dne 28. 4. 2017 zástupce stěžovatelky správci daně sdělil, že se dne 2. 5. 2017 dostaví do sídla správce daně k zahájení daňové kontroly na všech daních vyjma daně z příjmů fyzických osob, jelikož v případě daně z příjmů fyzických osob bude pravděpodobně podávat dodatečné daňové přiznání. Dále stěžovatelčin zástupce uvedl, že podklady pro provedení daňových kontrol na ostatních daních připraví správci daně k nahlížení dne 3. 5. 2017 v provozovně v Moravské Třebové. Dne 3. 5. 2017 zaslal správce daně zástupci stěžovatelky dle jejich dohody kopii kupní smlouvy týkající se koupě nemovitosti, a dne 6. 6. 2017 seznam dokladů potřebných k daňové kontrole daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob.

[20] Správce daně tak formálně dne 2. 5. 2017 zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty, silniční daně, daně ze závislé činnosti a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Při zahájení daňové kontroly správce daně položil stěžovatelce (resp. jejímu zástupci) otázky týkající se předmětu podnikatelské činnosti stěžovatelky, způsobu vedení evidence zásob, prodeje zboží společnosti KÖSSO (konkrétně se správce daně dotazoval, zda bylo zboží prodáno za prodejní či pořizovací cenu a požadoval předložení inventurního soupisu prodaného zboží). Dále správce daně zjišťoval, zda stěžovatelka zohlednila v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty koupi

nemovitosti, a jaké jsou důvody pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014. Dne 3. 5. 2017 stěžovatelka správci daně předložila tyto dokumenty: (1) faktury přijaté a vystavené za rok 2014, (2) faktury přijaté za nákup z dovozu za rok 2014, (3) pokladní doklady za rok 2014, (4) vydané dobropisy za rok 2014, (5) evidenci DPH vedenou dle zákona o DPH za měsíce leden až prosinec roku 2014, (6) technické průkazy vozidel pro stanovení silniční daně za rok 2014 a kopie technických průkazů, (7) evidenci tržeb za rok 2014, (8) mzdové listy za rok 2014, (9) prohlášení k dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2014 a (10) dohody o provedení práce za rok 2014. Protokolem ze dne 7. 8. 2017 pak správce daně zahájil také kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, přičemž stěžovatelka téhož dne předložila další požadované dokumenty.

[21] Podle § 87 odst. 1, věty první daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, je daňová kontrola *zahájena 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.*

[22] Krajský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019 - 34, který kladl důraz především na formální stránku úkonu směřujícího k zahájení daňové kontroly. Po vydání tohoto rozsudku se však judikatura Nejvyššího správního soudu dále vyvíjela, a akcentovala nejen formální, ale i faktickou (materiální) stránku činnosti správce daně při zahájení daňové kontroly. Pro posouzení, zda se jedná o úkon ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, je tak podstatné, **zda byl úkonem správce daně vymezen předmět a rozsah kontroly, a zda současně začal správce daně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně** (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020 - 29; dále jen „rozsudek NSS ve věci *JUSDA Europe*“). V rozsudku NSS ve věci *JUSDA Europe* současně zdejší soud konstatoval, že „[h]odlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně (či její vybrané části), musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), tedy nejen označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i jeho provádění a následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019 - 31).“ Správce daně si přitom nemůže neomezeně vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí – zda vyhledávací činnost (§ 78 daňového řádu), vysvětlení (§ 79 daňového řádu), místní šetření (§ 80 až 84 daňového řádu), daňovou kontrolu (§ 85 až 88a daňového řádu) nebo postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu) – a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Na závěry rozsudku NSS ve věci *JUSDA Europe* Nejvyšší správní soud dále navázal v rozsudcích ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020 - 41, a ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023 - 52, č. 4520/2023 Sb. NSS.

[23] V nyní posuzované věci správce daně v e-mailu ze dne 23. 1. 2017 uvedl, že jím požadované dokumenty jsou potřebné „*k provedení místního šetření (kontroly). Bude se jednat o kontrolu daně z příjmů fyzických osob, DPH, silniční daně, daně ze závislé činnosti a srážkové*

pokračování

daně za rok 2014“ (zvýrazněno správcem daně – pozn. NSS). Tímto sdělením správce daně nepochybně dostatečně vymezil předmět své následné kontrolní činnosti – tedy mimo jiné daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014. Rozsah daňové kontroly v e-mailu ze dne 23. 1. 2017 správce daně výslovně nevymezil. To však nemá vliv na účinnost a zákonnost zahájení daňové kontroly, jelikož v takovém případě se má za to, že daňová kontrola byla zahájena v nejširším možném rozsahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019 - 59).

[24] Požadované dokumenty stěžovatelka správci daně předala dne 3. 5. 2017 (viz odstavec [20] výše). V tomto okamžiku tedy správce daně začal zjišťovat stěžovatelčiny daňové povinnosti. Přestože formálně byly dokumenty předloženy v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty, silniční daně, daně ze závislé činnosti a srážkové daně, nemá tato skutečnost v nyní posuzované věci vliv na to, že od tohoto okamžiku začal správce daně prověřovat také skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů fyzických osob. Z okolností projednávané věci je totiž zřejmé, že správce daně měl od počátku v úmyslu provést daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob. Tento úmysl výslovně vyjádřil již v e-mailu ze dne 23. 1. 2017, jehož přílohou byl obsáhlý seznam dokumentů týkajících se mimo jiné rovněž daně z příjmů fyzických osob. Část z těchto požadovaných dokumentů, které jsou relevantní také pro zjištění a stanovení daně z příjmů fyzických osob, byla správci daně poskytnuta právě dne 3. 5. 2017 (např. faktury vystavené a přijaté nebo pokladní doklady). Již ode dne 3. 5. 2017 tak správce daně prověřoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení nejen daní, u nichž daňovou kontrolu zahájil také formálně, ale rovněž daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014.

[25] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že k výše uvedenému závěru dospěl v kontextu specifických skutkových okolností projednávané věci. V nyní posuzované věci je rozhodné, že byl od počátku naprosto zřejmý úmysl správce daně provést daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob (viz citace e-mailu ze dne 23. 1. 2017 výše v odstavci [23]). Skutečnosti rozhodné pro zjištění a stanovení této daně správce daně začal prověřovat již dne 3. 5. 2017, neboť od tohoto okamžiku měl k dispozici potřebné dokumenty. V posuzované věci přitom současně nelze striktně oddělit hodnocení poskytnutých podkladů ve vztahu k jednotlivým daním; tedy tak, že do formálního zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob dne 7. 8. 2017 správce daně hodnotil podklady a vyvozoval z nich závěry výlučně ve vztahu k dani z přidané hodnoty, silniční dani, dani ze závislé činnosti a srážkové dani, a teprve po zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob na ně začal nahlížet také z hlediska jejich významu pro stanovení posledně uvedené daně.

[26] O provázanosti postupu a jednotlivých úkonů správce daně svědčí také to, že tyto úkony jménem správce daně vůči stěžovateli činila vždy tatáž úřední osoba (Bc. K.), která mimo jiné vedla se stěžovatelkou e-mailovou komunikaci, byla přítomna zahájení daňové kontroly dne 2. 5. 2017, předání podkladů dne 3. 5. 2017, zahájení daňové kontroly dne 7. 8. 2017 či sepisovala úřední záznamy založené ve správním spisu. Je tak zřejmé, že správce daně začal komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně. V takovém případě jeho postup již nelze považovat za „pouhou“ vyhledávací činnost, ale za faktické provádění daňové kontroly. Ostatně sám správce daně v e-mailu ze dne 23. 1. 2017 slovo „kontrola“ opakovaně užil: „(...) *zasílám seznam dokladů*

*a písemností potřebných k provedení místního šetření (kontroly). Bude se jednat o kontrolu daně z příjmů fyzických osob (...). Kontrola bude nejprve probíhat jako místní šetření, daňová kontrola bude případně zahájena na základě předběžných zjištění (...). Na termínu a místě provedení místního šetření (kontroly) se teprve domluvíme (...) bude možné kontrolu provést.“; pozn. – zvýrazněno NSS]. Rovněž v samotném seznamu dokladů připojeném k e-mailu ze dne 23. 1. 2017 správce daně uvedl: „pro provedení **kontroly** si připravte výše uvedené doklady a písemnosti za rok 2014“ (pozn. – zvýrazněno NSS). Také v e-mailech ze dnů 22. 3. 2017, 28. 3. 2017, 31. 3. 2017 a 25. 4. 2017 správce daně opakovaně termíny „kontrola“ či „daňová kontrola“ používal.*

[27] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 byla zahájena dne 3. 5. 2017. Sepsáním protokolu dne 7. 8. 2017 došlo jen k formálnímu zahájení materiálně již probíhající daňové kontroly, jelikož postup tomuto úkonu předcházející nebyl svou povahou vyhledávací činností, ale daňovou kontrolou (srov. rozsudek NSS ve věci *JUSDA Europe* a již výše zmíněný rozsudek č. j. 3 Afs 8/2020 - 41). K přerušení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu tak došlo již dne **3. 5. 2017**. Prekluzivní lhůta tedy uplynula dne 3. 5. 2020, a dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 5. 2020, který byl zástupci stěžovatelky doručen dne 29. 5. 2020, proto byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 doměřena po marném uplynutí lhůty pro její stanovení.

[28] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že na výše uvedeném nic nemění ani skutečnost, že stěžovatelka podala dne 10. 7. 2017 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, a že správce daně toto dodatečné daňové přiznání nevyhodnotil jako nepřípustné. Akceptování dodatečného daňového přiznání správcem daně je logické, neboť správce daně sám svůj postup nesprávně označoval za vyhledávací činnost (srov. rozsudek NSS ve věci *JUSDA Europe*).

[29] Jelikož k doměření daně z příjmů fyzických osob došlo po uplynutí prekluzivní lhůty, nemohou napadený rozsudek ani rozhodnutí žalovaného obstát. Nejvyšší správní soud se tak již nezabýval námitkou týkající se nezohlednění uhrazené smluvní pokuty jako daňově uznatelného výdaje, jelikož její posouzení by nemohlo mít na výše uvedené vliv.

[30] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však krajskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a dle § 78 odst. 4 s. ř. s., a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

[31] Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku. Při svém rozhodování bude tedy žalovaný vycházet z toho, že k přerušení lhůty pro stanovení daně došlo již dne 3. 5. 2017.

[32] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti

pokračování

tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[33] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení správního rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému, který úspěšný nebyl.

[34] Důvodně vynaložené náklady v řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměna za zastupování advokátem. Ta byla v řízení před krajským soudem určena podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „*advokátní tarif*“, ve spojení s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby), tedy v celkové výši 6 200 Kč. Nejvyšší správní soud naopak odměnu nepřiznal za stručnou repliku stěžovatelky k vyjádření žalovaného ze dne 10. 12. 2021 a za vyjádření ze dne 8. 3. 2022, v nichž stěžovatelka toliko nesouhlasila s názory žalovaného a setrvala na žalobních argumentech; nejednalo se tedy o účelně vynaložený úkon právní služby, za který by odměna náležela. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu částku 300 Kč za každý z uvedených úkonů právní služby, tedy celkem 600 Kč (2 x 300 Kč). Odměna za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby po 3 100 Kč (sepsání kasační stížnosti), spolu s náhradou hotových výdajů za tento úkon ve výši 300 Kč. Odměna advokáta za zastupování v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti tak činí částku 10 200 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součástí nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 2 142 Kč, tj. 21 % z částky 10 200 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[35] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky tedy činí 20 342 Kč (3000 Kč + 5 000 Kč + 10 200 Kč + 2142 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 9. ledna 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu