



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **HOSTLINK a.s.**, IČ 04180101, se sídlem Klapkova 1874/83, Praha 8, zast. Mgr. Ing. Lukášem Blahušem, advokátem, se sídlem Londýnská 608/52, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2020, č. j. 5819/20/5300-22442-712851, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2023, č. j. 9 Af 15/2020-106,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 2. 2020, č. j. 5819/20/5300-22442-712851, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 1. 2019, č. j. 71595/19/2008-52524-110188 a č. j. 71781/19/2008-52524-110188, kterými byla žalobkyni vyměřena vlastní daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2015 ve výši 93 Kč a nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2015 ve výši 1.910 Kč. Správce daně přitom žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly nepřiznal nárok na vyplacení nadměrného odpočtu ve výši 2.162.907 Kč za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2015 a ve výši 3.885.440 Kč za zdaňovací období měsíce prosince roku 2015.

[2]Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 26. 4. 2023, č. j. 9 Af 15/2020-106, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve shrnul skutkové okolnosti případu a dotčenou právní úpravu, zabýval se rovněž podstatou uplatňování nároku na odpočet DPH včetně problematiky daňových podvodů. Dále konstatoval, že z protokolu o ústním jednání konaném dne 7. 2. 2017 bylo zřejmé, že jeho předmětem bylo podání vysvětlení a předložení dokladů týkajících se DPH za předmětná zdaňovací období. Žalobkyně předložila správci daně evidence pro daňové účely pro období 11/2015 a 12/2015 a dále notářsky ověřené kupní smlouvy včetně předávacích protokolů, přičemž zodpověděla otázku, co bylo konkrétně předmětem plnění na předložených dokladech. Městský soud ani v jednom z těchto úkonů neshledal postup směřující ke zjišťování daňové povinnosti nebo prověřování daňových tvrzení žalobkyně či jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Dne 7. 2. 2017 nemohl mít správce daně ještě žádné pochybnosti o daňovém tvrzení žalobkyně. Až na základě prověření dokladů předložených k výzvě žalobkyně tyto pochybnosti nabyly, což následně vedlo k zahájení daňové kontroly. Městský soud dále uvedl, že zmíněného dne správce daně nic neověřoval, nezpochybňoval, nerozporoval ani nevyvracel.

[4]Rovněž úkony provedené správcem daně mezi dny 7. 2. a 27. 2. 2017 byly podle svého obsahu úkony prováděnými v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu. Až dne 27. 2. 2017 tak podle městského soudu došlo k řádnému zahájení daňové kontroly, neboť byl vymezen její předmět a rozsah a došlo ke zjišťování daňové povinnosti a prověřování tvrzení žalobkyně. Ostatně žalobkyně až zmíněného dne zodpovídala dotazy správce daně vztahující se k předloženým dokladům a relevantním skutečnostem, jež předcházely podání daňového přiznání za předmětná zdaňovací období. Městský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, a konstatoval, že z průběhu ústního jednání konaného dne 7. 2. 2017 nemohla být žalobkyni zřejmá vůle správce daně zahájit daňovou kontrolu, neboť z předložených dokladů nemohla správci daně sama o sobě tato vůle ani vzniknout. V posuzovaném případě tak byla daňová kontrola zahájena až dne 27. 2. 2017, kdy byl vymezen její předmět a rozsah, žalobkyně byla řádně poučena a správce daně započal prověřovat její daňová tvrzení. Uvedeným dnem došlo v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení lhůty pro stanovení daně a tato začala běžet znovu. Rozhodnutí žalovaného bylo žalobkyni doručeno dne 17. 2. 2020, tj. před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Městský soud následně posoudil ostatní žalobní body, přičemž dospěl k závěru, že ani ostatní námitky žalobkyně nebyly důvodné.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[5]Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označila důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6]V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, nejprve namítla, že v posuzovaném případě byla daňová kontrola nepochybně zahájena již dne 7. 2. 2017, takže rozhodnutí žalovaného jí bylo doručeno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Městský soud však uvedenou právní otázku posoudil nesprávně.

pokračování

Stěžovatelka dále shrnula, že na začátku měsíce února roku 2017 jí telefonicky kontaktoval správce daně a sdělil jí, kdy se měla dostavit k jednání, čeho se měla věc týkat a jaké dokumenty měla přinést. Tímto úkonem jí tak v již jasných obrysech informoval o skutečnostech, kterých se domáhal, a jaký zřejmě měl být předmět a rozsah případné hrozící daňové kontroly. Stěžovatelka dále shrnula průběh ústního jednání konaného dne 7. 2. 2017 a konstatovala, že na něj navázaly další úkony správce daně a stěžovatelky. Dne 9. 2. 2017 zaslala správci daně notářsky ověřené kupní smlouvy včetně předávacích protokolů, další úkony pak učinil správce daně ve dnech 16. 2., 21. 2. a 24. 2. 2017. Zmíněné úkony proto lze označit za úkony prováděné v rámci daňové kontroly.

[7] Stěžovatelka dále uvedla, že podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, bylo klíčové učinění prvního faktického úkonu ze strany dotčeného správce daně, kterým došlo k vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a v rámci něhož začal správce daně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat daňová tvrzení stěžovatelky. Dále v této souvislosti citovala odbornou komentářovou literaturu a namítla, že je potřeba rozlišovat formální a faktické zahájení daňové kontroly. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu, na niž stěžovatelka odkázala, pak je nutné, aby k zahájení daňové kontroly formálním způsobem nedocházelo pouze z opatrnosti za účelem dodržení lhůty k zahájení daňové kontroly, kdy by faktické úkony probíhaly až s velkým časovým odstupem. Tato pravidla ostatně zákonodárce vtělil do § 87 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2021. Podle stěžovatelky je s ohledem na závěry citované judikatury nutno zabránit rovněž situaci, kdy správce daně nejprve fakticky zahájí daňovou kontrolu a formálně toto učiní až s velkým časovým odstupem za účelem co nejvíce prodloužit lhůtu ke stanovení daňové povinnosti. Podle stěžovatelky byla daňová kontrola v posuzovaném případě zahájena již protokolem ze dne 7. 2. 2017, a to bez ohledu na jeho označení, jelikož sama stěžovatelka tento úkon vnímala jako zahájení daňové kontroly.

[8] Dále stěžovatelka citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, a konstatovala, že jeho závěry městský soud na posuzovanou věc aplikoval nesprávně. Již na základě ústního jednání konaného dne 7. 2. 2017 se totiž stěžovatelka nade vší pochybnost důvodně domnívala, že vůči ní správce daně zahájil daňovou kontrolu. S ohledem na jeho výzvu k předložení konkrétních dokladů ostatně dostatečně vymezil její předmět a rozsah. Rozsah daňové kontroly se týkal prodeje technologií na základě kupních smluv č. 159901 až 159907, tj. obchodních transakcí definovaných ve zmíněných kupních smlouvách a na to navazujících daňových přiznáních stěžovatelky. Ostatně není-li rozsah daňové kontroly vymezen, platí, že je prováděna v plném rozsahu, k čemuž však v posuzovaném případě nedošlo. Podle stěžovatelky na uvedeném nemohlo již ničeho změnit ani formální zahájení daňové kontroly dne 27. 2. 2017. Stěžovatelka dále citovala § 8 odst. 3 daňového řádu a související odbornou komentářovou literaturu, přičemž konstatovala, že bylo v souladu s tzv. teorií projevu vůle nutno zkoumat skutečně vyjádřený obsah vůle správce daně. Z jeho úkonu ze dne 7. 2. 2017 přitom bylo zjevné, že jeho účelem bylo zahájit daňovou kontrolu.

[9] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu a rozhodnutí žalovaného zrušil.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasáční stížnosti nejprve uvedl, že k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, došlo při prvním

úkonu, při němž byl vymezen její předmět a rozsah. Právě tato skutečnost odlišuje zahájení daňové kontroly od ostatních úkonů v rámci vyhledávací činnosti správce daně. Žalovaný dále odkázal na protokol o ústním jednání konaném dne 7. 2. 2017, jehož předmětem bylo podání vysvětlení a předložení dokladů týkajících se DPH za předmětná zdaňovací období. Stěžovatelka předložila požadované doklady a zodpověděla otázku, co bylo konkrétně předmětem plnění na těchto dokladech. Ani v jednom z popsaných kroků nelze shledat postup směřující ke zjišťování daňové povinnosti nebo prověřování tvrzení stěžovatelky nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně tak dne 7. 2. 2017 neměl a ani nemohl mít pochybnosti o daňovém tvrzení stěžovatelky, jelikož pouze převzal část dokladů a položil stěžovatelce otázku ohledně specifikace předmětu plnění. Konkrétní pochybnosti mu vznikly až na základě prověření předmětných dokladů. Rovněž ostatní úkony prováděné správcem daně do dne 27. 2. 2017 byly v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu. V této souvislosti žalovaný dále odkázal na příslušnou judikaturu správních soudů a konstatoval, že k zahájení daňové kontroly v posuzovaném případě došlo až dne 27. 2. 2017, kdy byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a bylo zahájeno zjišťování daňové povinnosti a prověřování daňového tvrzení stěžovatelky. Před uvedeným dnem tak nemohla existovat vůle správce daně zahájit daňovou kontrolu, která se tak nemohla ani navenek projevit. Pokud tak bylo rozhodnutí žalovaného doručeno stěžovatelce dne 17. 2. 2020, došlo k tomu ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[11] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[12] Stěžovatelka v replice uvedla, že závěry žalovaného jsou nesprávné a vnitřně rozporné. Správci daně totiž byla koncem roku 2015 a začátkem roku 2016 doručena daňová přiznání stěžovatelky, v rámci jejichž prověřování provedl dne 7. 2. 2017 ústní jednání. Je tedy zřejmé, že správce daně již musel mít určitou míru podezření, a proto došlo ke zmíněnému ústnímu jednání a prošetřování příslušných daňových přiznání stěžovatelky. Ani podezření či pochybnosti správce daně ohledně podaného daňového přiznání však nejsou relevantní pro vyhodnocení otázky okamžiku zahájení daňové kontroly. Podstatná totiž byla pouze skutečnost, kterým úkonem vymežil rozsah a předmět daňové kontroly. Stěžovatelka doplnila, že je přípustné provádět rovněž preventivní daňové kontroly, což potvrdily správní soudy. Pro posouzení otázky, kdy byla v posuzovaném případě zahájena daňová kontrola, proto bylo podstatné, kterým okamžikem správce daně počal skutečně konat úkony směřující k ověření tvrzení stěžovatelky a správnému určení její daňové povinnosti, a to z důvodu vyloučení účelové manipulace správce daně se lhůtou k vyměření daňové povinnosti. Stěžovatelka dále zdůraznila, že dne 21. 2. 2017 provedl správce daně místní šetření v jejím sídle, což je zcela zjevně úkon směřující ke zjištění daňové povinnosti. Zmíněné místní šetření se nadto vztahovalo k témuž předmětu a rozsahu daňové kontroly, jak byl vymezen dne 7. 2. 2017. Stěžovatelka nesouhlasí rovněž s tvrzením žalovaného, že dne 7. 2. 2017 správce daně nic neověřoval, nezpochybňoval, nerozporoval ani nevyvracel. Správce daně si totiž počal shromažďovat informace a dokumenty vztahující se k ověření správnosti daňového tvrzení stěžovatelky, k čemuž si vyžádal rovněž ústní vysvětlení některých okolností. Daňový řád ostatně nevyžadoval, aby správce daně zpochybňoval či rozporoval tvrzení stěžovatelky. Podle ní tak nemohlo být ústní jednání konané dne 7. 2. 2017 vnímáno jinak než jako zahájení daňové kontroly, přičemž na tento úkon správce daně navázal řadou dalších úkonů, kterými postupně ověřoval tvrzení stěžovatelky.

pokračování

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka odkázala na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[14] V posuzovaném případě je spornou právní otázkou, zdali správce daně zahájil daňovou kontrolu u stěžovatelky již dne 7. 2. 2017, tj. zdali marně uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně.

[15] Podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že *daňová kontrola je 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. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.*

[16] Stěžovatelka namítla, že již na začátku měsíce února roku 2017 ji správce daně telefonicky vyzval k účasti na ústním jednání, přičemž popsal, čeho se bude týkat a jaké dokumenty má přinést. Tímto postupem tak vymezil předmět a rozsah daňové kontroly. Stěžovatelka dále namítla, že v souladu s § 8 odst. 3 daňového řádu si vyložila projev vůle správce daně jako zahájení daňové kontroly, které ostatně předpokládala s ohledem na obsah ústního jednání konaného dne 7. 2. 2017.

[17] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, konstatoval, že *„zahájení daňové kontroly nastane jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti - je při něm vymezen (a) předmět a (b) rozsah daňové kontroly a (c) 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).“* Pokud jde o rozdíl mezi předmětem a rozsahem daňové kontroly, v této souvislosti lze odkázat na komentář k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. *Daňový řád : Komentář*. Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2011), jenž vysvětluje, že *„zatímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly vymezuje správce daně při zahájení daňové kontroly (srov. komentář k § 87 odst. 1). Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vážících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností.“*

[18] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, dále platí, že *„daňový řád blíže neupřesňuje povahu úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tj. zda jde o úkon v podobě ústního jednání, při němž je daňovému subjektu sděleno, že u něj správce daně zahajuje daňovou kontrolu, nebo o písemné oznámení správce daně doručené daňovému subjektu, že se u něj zahajuje daňová kontrola, nebo o jakýkoliv úkon, z něž lze*

dovodit, že směřuje k prověření správnosti konkrétní daňové povinnosti daňového subjektu.“ V citovaném rozsudku dále uvedl, že „zahájení daňové kontroly má významné právní následky, mezi něž patří vznik práv a povinností daňového subjektu dle § 86 odst. 2 a 3 daňového řádu, možnost správce daně uplatňovat vůči daňovému subjektu oprávnění dle § 80 až 84 daňového řádu (viz odkaz obsažený v § 86 odst. 4 téhož zákona), zákaz podat dodatečné daňové přiznání (§ 141 odst. 6 daňového řádu) či běh nové tříleté lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Z úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tak musí být v prvé řadě bez jakýchkoliv rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu. Byť tato skutečnost není v § 87 odst. 1 daňového řádu výslovně uvedena, je potřeba ji považovat za základní obsahovou náležitost tohoto úkonu. Je-li výslovně upravenou obsahovou náležitostí úkonu vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, tím spíše musí být z úkonu bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že jeho cílem je zahájit daňovou kontrolu. Úkon správce daně může způsobit pouze ty právní účinky, na jejichž vyvolání je zaměřen projev vůle správce daně obsažený v úkonu. Tento projev vůle přitom musí být v úkonu obsažen určitě a srozumitelně, aby s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu nemohl být nikdo na pochybách, co je jeho obsahem, tedy jaké základní účinky má vyvolat (adresátovi úkonu jistě nemusí být zřejmé, jaké všechny dílčí následky jsou se zahájením daňové kontroly spojeny, postačí, že z obsahu úkonu bez rozumných pochybností dovodí, že jím je zahajována daňová kontrola).“

[19] Ustálená judikatura dále vyžaduje jak formální, tak i materiální zahájení daňové kontroly pro uplatnění § 148 odst. 3 daňového řádu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109, ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Aps 2/2010-101, či již citované rozsudky ve věcech sp. zn. 3 Afs 348/2019 a sp. zn. 4 Afs 238/2015). V rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že „formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně“. Byť se citovaný rozsudek mimo jiné věnoval okamžiku zahájení daňové kontroly podle již neplatné právní úpravy, lze jeho závěry s ohledem na jejich převzetí v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu navazující na přijetí nové právní úpravy daňového řízení využít i v nyní posuzovaném případě. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že podstatou citované věci byla opačná situace týkající se určení okamžiku zahájení daňové kontroly. Jinak řečeno, v posuzovaném případě je sporné, zdali správce daně neprováděl tzv. zastřenou daňovou kontrolu, nýbrž v citované věci bylo sporné, zdali správce daně pouze formálně nezahájil daňovou kontrolu a fakticky ji nezačal provádět až po uplynutí několika měsíců. Pro nyní posuzovanou věc jsou tak podstatné zejména obecné závěry formulované v citované judikatuře ohledně formálního a materiálního aspektu zahájení daňové kontroly.

[20] Zahájení daňové kontroly je způsobitelné přerušit běh prekluzivní lhůty jen tehdy, jestliže se nejedná o úkon veskrze formální. Zda se v konkrétní věci jednalo pouze o formální úkon či o řádné zahájení daňové kontroly je třeba posuzovat v kontextu celého daňového řízení. Je nutné přihlídnout i k další procesní aktivitě správce daně a daňového subjektu. Stěžovatelce tak lze přisvědčit, že i v nyní posuzované věci bylo pro určení okamžiku zahájení daňové kontroly nutné vycházet ze skutečnosti, kdy správce daně při svém úkonu vůči stěžovatelce dostatečně vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a kdy začal

pokračování

prověřovat její daňová tvrzení či zjišťovat daňovou povinnost. Zároveň lze souhlasit se stěžovatelkou, že pokud není rozsah daňové kontroly konkrétně vymezen, provádí se daňová kontrola v plném rozsahu. Popsaná situace však v posuzovaném případě nenastala. Správce daně totiž kontroloval pouze daňovou povinnost stěžovatelky za zdaňovací období měsíců listopadu a prosince roku 2015, což ostatně sama stěžovatelka potvrdila v kasační stížnosti.

[21] S výše uvedenými závěry je však v posuzovaném případě úzce propojena otázka zákonných limitů vyhledávací činnosti správce daně. Jinak řečeno, pro posouzení této věci bylo dále nutno vyhodnotit, zdali ústní jednání konané dne 7. 2. 2017 představovalo pouze úkon správce daně při vyhledávací činnosti, či materiální zahájení daňové kontroly, a to s ohledem na jeho obsah. Stěžovatelka totiž namítla, že již při zmíněném ústním jednání správce daně žádal po stěžovatelce předložit konkrétní doklady a pokládal jí související dotazy, čímž vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a již začal konkrétně prověřovat její daňová tvrzení a zjišťovat daňovou povinnost.

[22] Zákonnými limity vyhledávací činnosti se Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře zabýval. V rozsudcích ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019-30, ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, a ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, zdůraznil, že cílem vyhledávací činnosti správce daně je pouhé získání podkladových informací a tzv. mapování terénu. Protokol, který je o takovém úkonu sepsán (pokud není pořízen úřední záznam), je sice veřejnou listinou, ta však vždy pouze dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu cílem daňové kontroly, jež je kvalitativně intenzivnějším zásahem do práv daňového subjektu, je zjištění či prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Daňový řád proto daňovému subjektu v rámci tohoto postupu garantuje určitá práva, která při vyhledávací činnosti daňový subjekt nemá. Správce daně tedy musí respektovat smysl a účel uvedených institutů a nesmí je zaměňovat, jinak je jeho postup vůči daňovému subjektu neproporcionální.

[23] Podle již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 39/2020 dále platí, že *„hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně či její části, musí zvolit takový postup, který mu umožňuje provádět dokazování. 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). Obsahem vyhledávací činnosti proto může být pouze zjišťování a shromažďování podkladových informací a nikoli jejich vlastní hodnocení a zjišťování či ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti či její části.“* Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl již výše, obsahem vyhledávací činnosti je pouhé zjišťování a sběr pokladových informací a tzv. mapování terénu. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které poté může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze při ní proto zjišťovat a ověřovat správnost stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Pokud by správce daně v rámci vyhledávací činnosti namísto pouhého zjišťování podkladových informací a tzv. mapování terénu prováděl i zjišťování

a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (celé či jen její části), překročil by zákonem stanovené meze vyhledávací činnosti a místního šetření (v podrobnostech srov. např. již zmiňované rozsudky ve věcech sp. zn. 4 Afs 14/2017 a sp. zn. 7 Afs 390/2019).

[24] Z výše uvedeného vyplývá, že vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, tedy k dokazování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41). Nejvyšší správní soud však v posuzovaném případě dospěl k závěru, že správce daně dodržel zákonné limity vyhledávací činnosti a daňovou kontrolu dne 7. 2. 2017 nezačal.

[25] Z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 2. 2017, č. j. 941784/17/2008-52524-110188, je totiž zřejmé, že jeho předmětem bylo předložení dokladů a podání vysvětlení k nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění vykázaných v přiznáních stěžovatelky za zdaňovací období měsíců listopadu a prosince roku 2015. K uplatněným nárokům na odpočet daně stěžovatelka předložila evidenci pro účely DPH za období 11/2015 a 12/2015, daňové doklady č. 159901 až 159907, notářsky ověřené kupní smlouvy č. 159901 až 159907, včetně předávacích protokolů. Správce daně se dále stěžovatelky dotázal, co bylo konkrétně předmětem plnění na předložených dokladech, další otázky již však ke konkrétním skutečnostem uvedeným na předložených dokladech nepokládal. Pokud jde o vymezení předmětu a rozsahu zmíněného ústního jednání, Nejvyšší správní soud nemá z obsahu protokolu za to, že by jím správce daně materiálně zahájil daňovou kontrolu, byť konkrétně uvedl, čeho se ústní jednání konané dne 7. 2. 2017 týkalo. Správce daně totiž při zmíněném ústním jednání jen shromáždil daňově relevantní doklady předložené stěžovatelkou k jejím daňovým tvrzením, přičemž tyto doklady nijak nehodnotil ani neprováděl dokazování. Zároveň nikterak nevyjádřil úmysl zahájit daňovou kontrolu.

[26] Pokud se stěžovatelky správce daně dotázal, co bylo konkrétně předmětem plnění na předkládaných dokladech, má Nejvyšší správní soud za to, že tímto dotazem podrobně neproveroval daňová tvrzení stěžovatelky ani nezjišťoval její daňovou povinnost. Jinak řečeno, zmíněným dotazem pouze žádal upřesnit vztah předložených dokladů k daňovým tvrzením stěžovatelky. Pokud správce daně zamýšlel shromáždít konkrétní doklady za účelem případného bližšího prověření daňových tvrzení stěžovatelky či zjištění její daňové povinnosti, Nejvyšší správní soud s ohledem na výše citované závěry konstatuje, že k tomu byl v posuzovaném případě v rámci vyhledávací činnosti plně oprávněn.

[27] Z obsahu předmětného protokolu o ústním jednání je tak zřejmé, že správce daně v souladu se závěry výše citované judikatury pouze tzv. mapoval terén a zcela v souladu se zákonnými limity vyhledávací činnosti si jen opatřoval jednotlivé daňově relevantní podklady, které však nijak nehodnotil ani neprováděl dokazování. Správce daně současně nepokládal stěžovatelce žádné konkrétní dotazy týkající se jednotlivých daňově relevantních skutečností. Ostatně jak správně uvedl městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, stěžovatelka zodpovídala dotazy správce daně vztahující se k předloženým dokladům a relevantním skutečnostem, jež předcházely podání daňových přiznání za předmětná zdaňovací období, až při ústním jednání konaném dne 27. 2. 2017. Nejvyšší správní soud tak má za to, že správce daně v posuzovaném případě počal konkrétně, komplexně a podrobně

pokračování

prověřovat daňová tvrzení stěžovatelky a její daňové povinnosti teprve při ústním jednání konaném dne 27. 2. 2017.

[28] Stěžovatelka dále namítla, že správce daně provedl po ústním jednání konaném dne 7. 2. 2017 další úkony v rámci daňové kontroly. Nejvyšší správní soud se však s touto námitkou neztotožnil. Po zmíněném ústním jednání totiž správce daně provedl další úkony, avšak zcela v rámci zákonných limitů vyhledávací činnosti, jak ostatně shrnul již městský soud v odstavcích 47 až 49 odůvodnění napadeného rozsudku. Dne 16. 2. 2017 správce daně zaslal výzvu k poskytnutí údajů bankovním institucím, u nichž měla stěžovatelka vedené bankovní účty, a to ke sdělení stavu peněžních toků a pohybů na její účtech. Rovněž tímto úkonem tak správce daně pouze shromažďoval daňově relevantní podklady, aniž by je jakkoli hodnotil či prováděl dokazování. Ze skutkových okolností posuzovaného případu dále vyplývá, že již dne 17. 2. 2017 bylo do datové schránky stěžovatelky doručeno oznámení o skutečnosti, že u ní bude provedena daňová kontrola. Za tímto účelem navrhl správce daně stěžovatelce termín ústního jednání. Dne 21. 2. 2017 následně provedl správce daně místní šetření v sídle stěžovatelky, jehož předmětem bylo pouhé ověření skutečného sídla stěžovatelky, aniž by s ní v této souvislosti správce daně jakkoli ústně jednal či si od ní vyžádal další doklady. Dne 24. 2. 2017 správce daně telefonicky s jednatelkou stěžovatelky potvrdil termín zahájení daňové kontroly, a to při ústním jednání dne 27. 2. 2017.

[29] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že vždy je třeba zkoumat konkrétní správcem daně učiněné úkony, tedy zda již nezačal prověřovat a hodnotit konkrétní daňovou povinnost daňového subjektu. V uvedené věci dospěl k závěru, že výše popsané správcem daně učiněné úkony skutečně sloužily pouze k tzv. zmapování terénu a shromáždění jednotlivých daňově relevantních podkladů. Správce daně přitom opatřené podklady nijak nehodnotil ani podrobně neprověřoval jejich obsah, případně po stěžovatelce nepožadoval žádné další vysvětlení či nevyslychal svědky. Ani vyžádáním dalších podkladů v nyní posuzované věci fakticky nezačal daňovou kontrolu. Nelze tak souhlasit se stěžovatelkou, že úkony provedené správcem daně po ústním jednání konaném dne 7. 2. 2017 byly provedeny v rámci daňové kontroly (v této souvislosti srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, publ. pod č. 4520/2023 Sb. NSS). Na uvedeném nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že provedené úkony v rámci vyhledávací činnosti odpovídaly svým předmětem a rozsahem následně zahájené daňové kontrole. Tato skutečnost totiž sama o sobě nesevčí o nezákonnosti postupu správce daně či o provádění tzv. zastřené daňové kontroly. Je ostatně zcela logické, že správce daně za účelem tzv. mapování terénu opatřuje podklady, jež následně podrobně prověří při daňové kontrole, pokud to shledá nutným.

[30] Nejvyšší správní soud proto vzhledem k výše uvedenému nesouhlasí se stěžovatelkou, že správce daně zahájil daňovou kontrolu účelově až dne 27. 2. 2017 s úmyslem zachovat prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Ostatně správce daně daňovou kontrolou zjišťoval daňovou povinnost stěžovatelky za zdaňovací období měsíců listopadu a prosince roku 2015. Vzhledem k uvedenému tak ani zahájení daňové kontroly dne 27. 2. 2017 nemohlo sledovat stěžovatelkou akcentovaný účel vyhnout se marnému uplynutím tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Správce daně totiž měl na zahájení daňové kontroly ještě mnoho času. Nejvyšší správní soud tak popsaný postup správce daně neshledal účelovým.

[31] Ze skutkových okolností případu současně nevyplývá, že by správce daně u stěžovatelky prováděl tzv. zastřenou daňovou kontrolu. Od prvního úkonu učiněného vůči stěžovateli dne 7. 2. 2017 do zahájení daňové kontroly dne 27. 2. 2017 totiž uplynulo pouze dvacet dní, přičemž již dne 17. 2. 2017 bylo do datové schránky stěžovatelky doručeno oznámení o záměru správce daně zahájit u ní daňovou kontrolu. Podle komentáře k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 87 in: BAXA, J. a kol. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011) je možné zahájit daňovou kontrolu tak, že správce daně sdělí daňovému subjektu údaje o předmětu a rozsahu daňové kontroly písemně a oznámí mu, kdy se k daňovému subjektu, popř. na místo, kde má daňový subjekt účetní a další doklady, dostaví a tyto začne prověřovat, a tento den pak bude dnem zahájení daňové kontroly. K uvedenému sledu událostí přitom došlo i v nyní posuzovaném případě. Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud již výše, úkony správce daně učiněné vůči stěžovateli ve dnech 7. 2., 16. 2., 21. 2. a 24. 2. 2017 byly řádně provedeny v rámci jeho vyhledávací činnosti. Přitom již dne 17. 2. 2017 správce daně oznámil stěžovateli, že při ústním jednání konaném dne 27. 2. 2017 zahájí daňovou kontrolu.

[32] Městský soud proto posoudil výše specifikované sporné právní otázky správně, pokud dospěl k závěru, že správce daně nezahájil daňovou kontrolu dne 7. 2. 2017, nýbrž až dnem 27. 2. 2017, kdy teprve došlo v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu k řádnému přerušení lhůty pro stanovení daně a tato lhůta začala běžet od uvedeného dne znovu. Rozhodnutí žalovaného bylo stěžovateli doručeno dne 17. 2. 2020, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně definované v § 148 odst. 1 daňového řádu.

[33] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud posoudil spornou právní otázku správně. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Stěžovatelka v něm totiž neměla úspěch a procesně úspěšnému žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 10. dubna 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu