



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Faisala Husseinho a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Foxconn European Manufacturing Services s.r.o.**, U Zámečku 27, Pardubice, zast. advokátkou JUDr. Janou Fuksovou, LL.M., Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, Boženy Němcové 2625, Pardubice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v nezákonném zahájení a vedení daňové kontroly, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 5. 6. 2024, čj. 52 Af 22/2023 - 57,

t a k t o :

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

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci

[1] Jádrem sporu mezi žalobkyní (v řízení před NSS *stěžovatelkou*) a žalovaným je otázka, zda zásah v podobě zahájení a vedení daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za rok 2017 (dále *DPPO ZSD 2017*), která byla zahájena dne 24. 7. 2023 doručením oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 19. 7. 2023, byl zásahem nezákonným ve smyslu § 82 s. ř. s. Stěžovatelka je přitom toho názoru, že popsany zásah nezákonný je, neboť k zahájení daňové kontroly došlo až po uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] NSS předesílá, že v tomto smyslu je podstatné, zda výzva k podání řádného daňového vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob ze dne 10. 3. 2021 (*výzva k podání řádného vyúčtování*), vydaná poměrně krátce před uplynutím základní 3leté lhůty pro stanovení daně (doručena byla stěžovatelce dne 15. 3. 2021), představovala pouze formální úkon, jehož převážným účelem bylo

přerušeni lhůty pro stanovení daně, a proto nemohla mít za následek přerušeni lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Právě v tom, zda výzva k podání řádného vyúčtování byla či nebyla pouze formálním a účelovým úkonem, se rozchází stanoviska stěžovatelky a žalovaného.

[3] Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že postup žalovaného spočívající v zahájení a provádění uvedené daňové kontroly není nezákonný; proto ani nebylo v době zahájení daňové kontroly prekludováno právo vybrat daň.

[4] Krajský soud k tomu vedly úvahy opírající se v první řadě o rekapitulaci průběhu daňových řízení vedených ve věcech stěžovatelky. Vyšel tak například z toho, že dne 12. 12. 2018 zahájil u stěžovatelky správce daně (žalovaný) daňovou kontrolu na („běžnou“) daň z příjmů právnických osob za rok 2017 (DPPO 2017). Jedním z důvodů pro tento postup mělo být násobné zvýšení obrátu stěžovatelky oproti letům minulým a současně dosažení negativního hospodářského výsledku před zdaněním, a to oproti čtyřem kladným obdobím, která roku 2017 předcházela.

[5] Podle krajského soudu nedošlo v činnosti správce daně k bezdůvodným prodlevám. Po vydání a doručení výzvy k podání řádného vyúčtování nezůstala stěžovatelka v nejistotě. O tom svědčí stanovisko tehdy příslušného správce daně (Specializovaného finančního úřadu; SFÚ) ze dne 17. 6. 2021 (*stanovisko ze dne 17. 6. 2021*), ze kterého bez pochybností vyplývá, že postup správce daně pro možné doměření DPPO ZSD 2017 úzce souvisí s daňovou kontrolou na DPPO 2017, v rámci které stěžovatelka i správce daně činili v následujících měsících další kroky, které se týkaly i okolností rozhodných pro možné stanovení srážkové daně (zejména otázky zdanění v závislosti na nastavení převodních cen mezi stěžovatelkou a zahraničním subjektem v rámci koncernu).<sup>1</sup> Těchto souvislostí si byla stěžovatelka zjevně vědoma, jak vyplývá z jejího vyjádření ze dne 26. 4. 2021, jímž reagovala na výzvu k podání řádného vyúčtování. Tuto výzvu tak nelze považovat za čistě formální a účelový krok správce daně. Přitom kritéria pro posouzení úkonů správce daně jako ryze účelových je třeba vykládat úzce.

[6] Přestože krajský soud připustil jistou míru „účelovosti“ postupu správce daně v podobě výzvy k podání řádného vyúčtování (za účelem přerušeni běhu lhůty pro stanovení daně), je třeba přihlídnout k probíhající kontrole na DPPO 2017. S ohledem na tuto daňovou kontrolu je nutné nahlížet na okolnost, že ve vztahu k DPPO ZSD 2017 následoval další úkon – výzva SFÚ k odstranění pochybností ze dne 31. 3. 2023 (*výzva k odstranění pochybností*) – až v pozdější době. Otázky obou daňových řízení (DPPO 2017

<sup>1</sup> NSS zde pro upřesnění uvádí, že daňovou kontrolu DPPO 2017 zahájil žalovaný, tedy Finanční úřad pro Pardubický kraj (konkrétně Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí), jako v té době věcně a místně příslušný správce daně. Jak vyplývá ze stanoviska ze dne 17. 6. 2021, došlo v průběhu kontrolního postupu (v roce 2019) ke změně místní příslušnosti na základě § 11 odst. 2 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a správcem daně příslušným ke správě daní stěžovatelky se stal Specializovaný finanční úřad; ten také vydal výzvu k podání řádného vyúčtování. Dle stanoviska ze dne 17. 6. 2021 však byl žalovaný podle § 87 odst. 5 daňového řádu oprávněn provádět a dokončit kontrolu DPPO 2017. Daňovou kontrolu DPPO ZSD 2017 poté opět zahájil, s odkazem na to, že jde o výkon vybrané působnosti ve smyslu § 10 odst. 4 písm. b) zákona o Finanční správě České republiky, ve spojení s § 8 odst. 2 téhož zákona, žalovaný, tedy Finanční úřad pro Pardubický kraj (viz oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 19. 7. 2023). O obou zde uvedených finančních úřadech, pokud si to okolnosti nevyžadují jinak, hovoří NSS v tomto rozsudku jako o „správci daně“.

pokračování

a DPPO ZSD 2017) totiž spolu souvisely a takto byly i hodnoceny. Proto také mohl správce daně vyčkat s vydáním výzvy k odstranění pochybností až do dne 31. 3. 2023.

[7] Podle krajského soudu zásada ochrany práv daňových subjektů a minimalizace jejich zatížení (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a zásada hospodárnosti a minimalizace nákladů (§ 7 odst. 2 daňového řádu) umožnily učinit závěr, že kroky správce daně činěné v rámci kontroly DPPO 2017 byly relevantní při posuzování časového postupu správce daně ve věci DPPO ZSD 2017. Jde o to, že po výzvě k podání řádného vyúčtování následovalo stanovisko ze dne 17. 6. 2021 (po podání řádného vyúčtování ze dne 26. 4. 2021) a poté další související úkony správce daně, jakož i výzva k odstranění pochybností.

[8] Dále pak dle krajského soudu byla daňová kontrola na DPPO ZSD 2017 zahájena dne 24. 7. 2023 a ukončena 22. 1. 2024. Trvání daňové kontroly kratší než 6 měsíců svědčí o tom, že kontrolní zjištění z DPPO 2017 a DPPO ZSD 2017 byla úzce provázána. Relativně krátké trvání sporné daňové kontroly tak vedlo k omezenému zatížení stěžovatelky touto druhou kontrolou. Zde také krajský soud doplnil, že má za přijatelný postup správce daně, který nezačal ihned po výzvě k podání řádného vyúčtování daňovou kontrolu DPPO ZSD 2017, neboť by to zřejmě vedlo k více duplicitním postupům, které by se patrně nutně prolínaly s kontrolou DPPO 2017; vedení dvou kontrol najednou se základem v téže věci by tedy mohlo vést ke zbytečným duplicitám.

[9] Krajský soud také připomněl námitku žalovaného, že v době vydání výzvy k podání řádného vyúčtování nedisponoval dostatečnými zjištěními pro zahájení daňové kontroly (či pro vydání výzvy k odstranění pochybností). K tomu krajský soud sdělil, že v rámci projednávání daně zásahové žaloby nemá dostatek informací k ověření tohoto tvrzení, neboť zásahovou žalobu, případně více žalob, nelze pojímat jako přezkum postupu správce daně v jednotlivých jeho krocích. Avšak z popsaného průběhu daňové kontroly na DPPO 2017 lze podle krajského soudu s vysokou mírou pravděpodobnosti uzavřít, že správce daně po vydání výzvy k podání řádného vyúčtování nadále setrvale obstarával další informace k nastavení převodních cen a jeho znalosti se v tomto ohledu velmi pravděpodobně rozšiřovaly. Tato okolnost musela být zcela jistě známa i stěžovateli. Ve světle takto uvedených skutečností krajský soud nepovažoval za podstatnou námitku o tom, že obsahy obou výzev (výzvy k podání řádného vyúčtování i výzvy k odstranění pochybností) se dle stěžovatelky lišily jen minimálně. Nadto v tomto směru krajský soud konstatoval částečnou rozpornost stěžovatelčiny argumentace.

## II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

### *Kasační stížnost*

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost. V ní namítala jednak nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jednak jeho věcnou nesprávnost.

[11] Stěžovatelka v první řadě připomněla základní právní rámec věci. Uvedla, že řádným daňovým tvrzením je podle § 1 odst. 4 písm. a) daňového řádu mj. i vyúčtování, které je podle § 135 odst. 1 daňového řádu povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván. Podle § 137 odst. 2 daňového řádu se vyúčtování podává do 3 měsíců od uplynutí kalendářního roku. Stěžovatelka dále zmínila, že v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit

po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Lhůta pro stanovení daně poté dle § 148 odst. 3 daňového řádu běží znovu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, a to ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V této souvislosti stěžovatelka argumentovala, že v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, čj. 7 Afs 380/2020 - 30, NSS uvedl, že právní úpravu § 148 daňového řádu je třeba vykládat tak, že i následně prohlášená nezákonnost úkonů orgánů finanční správy těmto úkonům v zásadě neodnímá jejich účinky na běh lhůty pro stanovení daně; výjimkou jsou však úkony „*toliko formální, účelově vydané čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně*“. Právě takových účelových úkonů se měl žalovaný, resp. SFÚ, dopustit.

[12] Podle stěžovatelky přitom krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda byl napadený zásah (daňová kontrola DPPO ZSD 2017) zahájen po uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Konkrétně jde o otázku, zda výzva k podání řádného vyúčtování představovala pouze formální úkon učiněný převážně za účelem přerušování lhůty pro stanovení daně, jemuž měl být v souladu s judikaturou NSS odepřen vliv na běh lhůty pro stanovení daně.

[13] Dále podle stěžovatelky krajský soud nezhodnotil problematiku komplexně, neboť se primárně zabýval pouze nečinností žalovaného, resp. SFÚ, která je sice významnou, ale nikoli jedinou skutečností, na základě které stěžovatelka dovozuje, že výzva k podání řádného vyúčtování byla toliko formální. Krajský soud se v napadeném rozsudku nevypořádal s dalšími skutečnostmi dokládajícími formálnost a účelovost výzvy k podání řádného vyúčtování, které stěžovatelka namítala v žalobě (načasování výzvy k podání řádného vyúčtování, načasování výzvy k odstranění pochybností a obsahová shodnost/totožnost odůvodnění obou výzev).

[14] Stěžovatelka také namítá, že krajský soud pochybil v posuzování stanoviska ze dne 17. 6. 2021, kterému přisoudil zásadní význam výrazně ve prospěch žalovaného, aniž tomu však obsah tohoto stanoviska (a následný postup správce daně) skutečně odpovídal. Krajský soud nesprávně posoudil otázku samotné nečinnosti, kterou hodnotil v kombinaci dvou různých daňových řízení, která jsou však samostatná a nelze je sjednocovat a propojovat.

#### *Vyjádření žalovaného*

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji NSS zamítl. Podle něj totiž krajský soud to, zda byla daňová kontrola zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu a zda výzva k podání řádného vyúčtování byla či nebyla účelová, posoudil zcela správně. V tomto směru žalovaný odkázal na odůvodnění obsažené v bodech 33 až 36 napadeného rozsudku. Výzva k podání řádného vyúčtování se přitom opírala o skutečnosti zjištěné v rámci probíhající daňové kontroly DPPO 2017. Na jejich základě dospěl správce daně k závěru o porušení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle správce daně zjištěný rozdíl, na základě kterého měl být upraven základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a který měl představovat kompenzaci z titulu realizace ztrátové výroby z rozhodnutí skupiny Foxconn, měl podléhat zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Správce daně výzvu k podání řádného vyúčtování vydal ihned, jakmile měl zjištěny skutečnosti odůvodňující její vydání, a nelze v tom spatřovat účelové jednání ve vztahu k běhu lhůty pro stanovení daně.

pokračování

[16] Podle žalovaného se krajský soud také vypořádal se všemi skutečnostmi, které byly nezbytné pro posouzení daného případu. Zároveň pouze z důvodu, že výzva k podání řádného vyúčtování byla oznámena na sklonku lhůty pro stanovení daně, nelze automaticky vyvozovat účelovost a formálnost daného úkonu ve vztahu k přerušení lhůty pro stanovení daně. Z postupu žalovaného je zřejmé, že se nemohlo jednat o účelový a formální úkon, protože výzva k podání řádného vyúčtování vycházela ze zjištění DPPO 2017, resp. byla odůvodněna skutečnostmi zjištěnými v daňové kontrole DPPO 2017, která v tu dobu probíhala, tedy skutečnostmi, které spolu vzájemně souvisejí a mají tudíž vliv na správné stanovení jak daně z příjmů právnických osob, tak daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. O tom byla stěžovatelka informována.

[17] Není také pravda, že by krajský soud stanovisko ze dne 17. 6. 2021 posuzoval jednostranně, a to ve prospěch žalovaného. Krajský soud totiž zejména v bodech 41 a 42 svého rozsudku vyložil, proč hned po výzvě k podání řádného vyúčtování nezačaly daňové orgány daňovou kontrolu na DPPO 2017 a jak byla řízení týkající se obou daní provázána. Závěrem žalovaný zmínil, že důvody vedoucí k vydání výzvy k podání řádného vyúčtování, resp. k vedení daňového řízení ve věci DPPO ZSD 2017, se potvrdily v uskutečněné daňové kontrole (vycházející z postupů v daňové kontrole DPPO 2017), na jejímž základě byl vydán platební výměr na „srážkovou“ daň ve výši 83 800 869 Kč. Tento platební výměr je nutno považovat za platný a zákonný, navzdory tomu, že dosud probíhá odvolací řízení. Ani tato okolnost (nepravomocný výsledek nalézacího řízení) dle žalovaného nesvědčí o formálnosti a účelovosti výzvy k podání řádného vyúčtování.

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[18] Kasační stížnost **není důvodná**.

[19] Jádrem nynějšího sporu je otázka, zda zásah v podobě zahájení a vedení daňové kontroly na DPPO ZSD 2017 představoval nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., a to proto, že k zahájení daňové kontroly došlo až po uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. V tomto smyslu je mezi stranami sporné, zda úkony provedené žalovaným (či SFÚ), zejména výzva k podání řádného vyúčtování, mohly mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně. NSS je toho názoru, že se o nezákonný zásah nejedná a že krajský soud posoudil věc správně, byť v některých ohledech NSS jeho závěry koriguje či doplňuje.

[20] Nejprve se NSS zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Podle konstantní judikatury NSS platí, že krajský soud je povinen se vypořádat s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která NSS znemožňuje rozsudek přezkoumat (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016-24). Nepřezkoumatelný by rozsudek byl v tom případě, pokud by z něj nebylo možné seznat, a to ani při zohlednění celkového kontextu rozhodovacích důvodů, jaký názor krajský soud zaujal ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

[21] Byť lze připustit, že některé závěry krajského soudu jsou odůvodněny spíše stručně, či že krajský soud v některých případech ne zvolil nejvhodnější formulace, považuje NSS

napadený rozsudek za přezkoumatelný; v tomto smyslu, jak již uvedl, NSS některé závěry krajského soudu pouze blíže doplňuje.

[22] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze 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.*

[23] Dále podle § 148 odst. 3 daňového řádu *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.*

[24] V případě DPPO ZSD 2017 by (v případě, že by správce daně neučinil do té doby žádný relevantní úkon) lhůta pro stanovení daně uplynula, jak uvádí stěžovatelka, dne 2. 4. 2021. Je přitom zásadní nalézt odpověď na to, zda výzva k podání řádného vyúčtování, kterou SFÚ (jakožto tehdy příslušný správce daně) vydal dne 10. 3. 2021 (a stěžovatelce doručil dne 15. 3. 2021), představovala úkon, od něž běží lhůta pro stanovení daně znova.

[25] Po čistě formální stránce byla výzva k podání řádného vyúčtování úkonem, který lhůtu přerušoval. Je však nutné zohlednit i materiální rozměr věci. K tomu ustálená judikatura NSS, na kterou upozorňuje i stěžovatelka, uvádí, že účinek na běh lhůty nemají úkony „*toliko formální, účelově vydané čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně*“ (rozsudek NSS čj. 7 Afs 380/2020 - 30, bod 28, včetně tam citované judikatury).

[26] K tomu je tak třeba vzít v potaz (také) právě obsah této výzvy. NSS přitom souhlasí s krajským soudem, který v bodě 21 (v němž uvedl průběh jednotlivých daňových řízení – na DPPO 2017 a DPPO ZSD 2017), konstatoval, že v ní byly popsány důvody zjištěné v rámci kontroly DPPO 2017 (zahájené dne 12. 12. 2018), především pochybnosti ohledně nastavení převodních cen dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů mezi stěžovatelkou „*a vrcholovou společností koncernu Hon Hai*“ na Taiwanu, jakožto „*vrcholové společnosti celého koncernu Foxconn*“. Přitom zjištěný rozdíl v převodních cenách se obecně považuje za příjem ze zdrojů na území ČR ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona o daních z příjmů a podléhá zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 1 písm. c) téhož zákona ve výši 35 %. Zároveň NSS v rozsudku ze dne 4. 2. 2015, čj. 1 Afs 242/2014 - 33, uvedl, že pokud správce daně má indicie vedoucí jej k závěru o povinnosti daňového subjektu k podání daňového tvrzení, je namístě jej ke splnění takové povinnosti vyzvat, přičemž v takovém případě nejde o nezákonný zásah (viz bod 20; NSS si je vědom, že v odkazovaném případě měl tvrzený nezákonný zásah spočívat v samotných výzvách, kdežto nyní se posuzuje až následná otázka zahájení a vedení daňové kontroly).

[27] V tomto smyslu nešlo o výzvu, která by byla odtržena od reality posuzované věci. Naopak je z jejího znění zřejmé, že příslušné kroky správce daně podnikal v rámci daňové kontroly DPPO 2017 v průběhu let 2019 a 2020. To vyplývá z odkazů na jednotlivé protokoly a dokumenty z tohoto období, které obsahují zjištění a konstatování týkající se vztahů v rámci koncernu, organizačních změn, vývoje a stavu výsledků hospodaření apod., a to právě ve vztahu k problematice § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ostatně ve vyjádření k výzvě k podání řádného vyúčtování ze dne 26. 4. 2021 sama stěžovatelka v podstatě připustila úzkou souvislost mezi skutečnostmi zjišťovanými k oběma dotčeným daním. Jak plyne z již výše uvedeného, tyto okolnosti vzal krajský soud v potaz.

pokračování

[28] Nelze však pominout, že stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že se nevypořádal – ať již dostatečně či správně – s načasováním výzvy k podání řádného vyúčtování; právě ve skutečnosti, že tuto výzvu správce daně vydal necelé tři týdny před uplynutím původní lhůty pro stanovení daně, spatřuje stěžovatelka přinejmenším indicii o její účelovosti.

[29] Ani s touto námitkou však NSS nemůže souhlasit, byť se krajský soud k dané otázce mohl vyjádřit explicitněji, resp. obratněji, a to přímo ve vazbě na výzvu k podání řádného vyúčtování; zřejmě i vlivem znění žaloby se však krajský soud podrobněji věnoval (též) navazujícím úkonům daňových orgánů.

[30] V daném ohledu byl příhodný odkaz krajského soudu na rozsudek NSS z 10. 11. 2021, čj. 8 Afs 212/2019 - 50, v jehož bodě 26 NSS právě v návaznosti na judikaturu týkající se formálních/účelových úkonů správce daně uvedl, že *„uvedená kritéria pro posouzení úkonů správce daně jako ryze účelových je třeba vykládat úzce. Čistě jazykovým výkladem by cynik mohl říci, že daňové řízení je vždy vedeno za účelem stanovení daně, což je zároveň i jeden z případů prodloužení lhůty k jejímu stanovení. Tato kritéria je tak nutno hodnotit rovněž pohledem určitého úmyslného či zjevného a závažného opomenutí nebo zneužití právních institutů daných k ochraně práv daňového subjektu“*. V tomto rozsudku (bod 27) NSS také *„bez dalšího“* nepovažoval za *„negativní okolnost“*, že *„kroky správce daně směřovaly nepochybně i k tomu, aby nedošlo k prekluzi“*. Právě v tomto smyslu NSS posuzoval postup správce daně, tedy zda byl činěný *„čistě za účelem prodloužení“* lhůty, a to v kontextu *„zjevného porušení zákonných povinností, nebo zjevného nerespektování práv stěžovatelky“* (bod 28 rozsudku čj. 8 Afs 212/2019 - 50). Příklad takového účelového postupu podal NSS v již zmiňovaném rozsudku čj. 7 Afs 380/2020 - 30, v jehož bodě 30 uvedl, že formální a prekluzivní lhůtu neprodlužující úkon by představovalo například to, kdyby *„žalovaný v poslední den prekluzivní lhůty vydal rozhodnutí o odvolání bez jakéhokoliv odůvodnění atp.“*.

[31] Nedostatky této intenzity však v nyní posuzované věci nelze shledat. Jak již bylo řečeno, obsahová (odůvodněná) návaznost na problematiku DPPO 2017 z výzvy k podání řádného vyúčtování vyplývala. Sama snaha tehdy příslušného správce daně o to, aby mj. nedošlo k prekluzi u DPPO ZSD 2017, tak nemá za následek to, že daný úkon neměl vliv na plynutí lhůty, pakliže se nejednalo o čistě či převážně účelově provedený úkon (srov. rozsudek čj. 8 Afs 212/2019 - 50 citovaný v bodě [30]). V této souvislosti je NSS také přesvědčen, že nelze na účelovost úkonu správce daně usuzovat pouze z toho důvodu, že je činěn ke konci určité lhůty. Také je v dané věci přílehavá úvaha, že otázky DPPO 2017 a DPPO ZSD 2017 spolu poměrně úzce souvisely. V obou případech k jejich průniku dochází minimálně v klíčové otázce cen mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přičemž příslušná zjištění mají vliv jak na samotnou daň z příjmů právnických osob, tak na daň z příjmů právnických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně. Rozdíl mezi oběma těmito daněmi a předmětem příslušných daňových řízení tedy není tak dramatický, jak to líčí stěžovatelka, aby ve svém důsledku vedl k nesouvislosti mezi zjištěními týkajícími se DPPO 2017 a DPPO ZSD 2017.

[32] Zde však lze připustit, že se krajský soud dopustil určité formulační neobratnosti, pokud v bodě 37 svého rozsudku uvedl, že *„je možné se dopustit úvahy, že výzva správce daně ze dne 10. 3. 2021 byla při probíhající kontrole na DPPO 2017 velice pravděpodobně činěna za účelem přerušení běhu lhůty pro stanovení daně“*. Na to stěžovatelka ostatně ve své argumentaci výslovně poukazuje. Je však třeba zohlednit, že uvedená slova krajský soud volil v kontextu závěrů rozsudku čj. 8 Afs 212/2019 - 50, jakož i vysvětlení, která stěžovatelce podal správce daně. Krajský soud tím tak zjevně chtěl vyjádřit, že úkony správce

daně nepovažoval za vydané *čistě (nebo převážně)* za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, byť tento účel z logiky věci mohly také sledovat.

[33] Byť pak stěžovatelka zpochybňuje postup správce daně (či správců daně), tedy že nevedl ohledně obou dotčených daní daňovou kontrolu, nic to na věci nemění. Zjednodušeně řečeno lze obecně akceptovat jak náhled krajského soudu, že by to vedlo ke zbytečným duplicitám, tak stěžovatelky, že tím dochází k prodloužení celého řízení. Avšak ve svém důsledku se nemůže jednat o natolik závažnou vadu, která by měla vést k úspěšnosti žaloby či kasační stížnosti, *nota bene* za situace, kdy – nyní – klíčový úkon v podobě výzvy k podání řádného vyúčtování obstál. Ani případný ne zcela efektivní postup orgánů finanční správy na věci nemůže v podaných souvislostech nic změnit, pokud tedy nedosáhne jisté „kvalifikované“ úrovně (srov. opět rozsudek čj. 7 Afs 380/2020 - 30, bod 30).

[34] S tím souvisí druhá dílčí výtky, kterou NSS ohledně rozsudku krajského soudu uvádí. Byť totiž krajský soud sdělil výhrady k mechanické přenositelnosti judikturních závěrů týkajících se judikatury vztahující se k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu (body 26 a 27 s odkazy na rozsudky NSS ze dne 19. 7. 2023, čj. 9 Afs 209/2022 - 42, a ze dne 5. 3. 2020, čj. 1 Afs 441/2019 - 29), přesto se i vlivem žalobní argumentace těmito otázkami poměrně rozsáhle zabýval. Lze sice krajskému soudu do jisté míry přisvědčit, že principy z daných rozsudků vyvěrající, týkající se požadavku na plynulost, včasnost a účelnost postupů správce daně, mají v nejobecnější rovině vliv na každé daňové řízení (srov. také odkazy v bodech 29 až 31 na předchozí právní úpravu daňové kontroly podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a rozsudky NSS ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, č. 1480/2008 Sb. NSS, a ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109); je ale důležité, že v nynější věci nejde o prodlužování lhůt pro doměření již stanovené daně [§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu], ale o přerušení lhůty pro vyměření daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Právě judikatura, na kterou stěžovatelka odkazovala, se týkala otázek spojených s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a doměření daně, přičemž je zde důležitá vazba mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměření daně.<sup>2</sup> V nynější věci ale jde, jak již bylo řečeno, o vyměření daně. V tomto smyslu tedy měla výzva k podání řádného vyúčtování vliv podle § 148 odst. 3 daňového řádu (srov. rozsudek čj. 7 Afs 380/2020 - 30, bod 31) sama o sobě. [NSS poznamenává, že omezeného dosahu starší judikatury, vztahující se k zákonu o správě daní a poplatků (zvláště ke krokům v rámci samotné daňové kontroly), jakož i judikatury týkající se § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, si byl krajský soud vědom a k rozdílům mezi dřívější a stávající právní úpravou se vyjádřil zejména v bodech 30 a 31 svého rozsudku. Zmínil např. to, že úprava v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nerozlišovala v následcích jednotlivých úkonů správce daně (vyměření daně, oproti jejímu dodatečnému stanovení), jak to činí nynější právní úprava ve smyslu prodloužení či přerušení lhůty.]

[35] Proto je klíčové, že z pohledu přerušení lhůty pro vyměření daně obstála výzva k podání řádného vyúčtování, od níž se pak odvíjí nová tříletá lhůta. V této lhůtě žalovaný

<sup>2</sup> § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu: *Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.* K tomu např. bod 20 rozsudku čj. 9 Afs 209/2022-42, či rozsudek NSS z 18. 6. 2020, čj. 2 Afs 388/2019-70, bod 40 (včetně odkazu na rozsudek čj. 1 Afs 441/2019-29, body 18 a 19), či rozsudek NSS ze dne 14. 1. 2022, čj. 3 Afs 319/2020-34, body 15 a 16 (včetně judikatury tam zmiňované).



pokračování

zjevně stihl daňovou kontrolu na DPPO ZSD 2017 zahájit. Další polemiky týkající se navazujících úkonů správce daně, včetně vztahů mezi výzvou k podání řádného vyúčtování, výzvou k odstranění pochybností či zahájením daňové kontroly (a odůvodněním těchto úkonů) tak NSS považuje v zásadě za nadbytečné. Právě jich se však týká velká část kasační stížnosti, která reaguje na ne zcela příléhavé úvahy krajského soudu, které ovšem krajský soud formuloval také v důsledku znění žaloby.

[36] V tomto ohledu tedy NSS uvádí některé další drobné výhrady k napadenému rozsudku, které však nemohou mít vliv na jeho zákonnost. Ve smyslu kasační argumentace se tak skutečně nabízí, že krajský soud posuzoval „zákonnost“ výzvy k podání řádného vyúčtování pohledem (odůvodnění) stanoviska ze dne 17. 6. 2021. Jak však NSS uvedl, klíčová byla samotná výzva k podání řádného vyúčtování a její znění; je problematické, pokud krajský soud v podstatě uvažoval o případném zhojení jejích eventuálních nedostatků zpětným pohledem pozdějšího úkonu (právě stanoviska ze dne 17. 6. 2021). Podobné nesprávnosti se však v kasační stížnosti v podstatě dopouští i stěžovatelka, pokud pohledem vytykaných nedostatků stanoviska ze dne 17. 6. 2021 hodlá zpětně problematizovat samotnou výzvu k podání řádného vyúčtování. Ta však z výše uvedených důvodů obstála sama o sobě (k tomu NSS odkazuje např. na bod 31 rozsudku čj. 7 Afs 380/2020 - 30, dle kterého *„stejně jako již bylo uvedeno, že zásadně není možné zpětně odnímat jednou učiněným úkonům jejich zákonné důsledky na prekluzivní lhůtu, obdobně nelze provedené úkony zpětnou optikou přehodnocovat a přiznávat jim jiný obsah, než jaký měly v době svého učinění“*). V této souvislosti NSS opět zdůrazňuje, že touto výzvou začala tříletá lhůta pro stanovení daně běžet znovu. Pouze na okraj a podpůrně však NSS zmiňuje, že i stanovisko ze dne 17. 6. 2021 obsahuje vysvětlení týkající se provázanosti obou dotčených daní; z toho také plyne, že se nepotvrzuje argument stěžovatelky, že se toto stanovisko týkalo jen otázek příslušnosti jednotlivých správců daně (viz zejména poslední tři odstavce na druhé straně daného stanoviska).

[37] Z uvedených důvodů tedy na zákonnost napadeného rozsudku nemá vliv ani formulace v bodě 43, dle které soud *„nemá dostatek informací k ověření [...] tvrzení“* žalovaného o tom, že žalovaný v době vydání výzvy k podání řádného vyúčtování neměl dostatek zjištění pro zahájení daňové kontroly či pro vydání výzvy k odstranění pochybností; krajský soud dodal, že *„lze s vysokou mírou pravděpodobnosti uzavřít, že správce daně po vydání první výzvy z 10. 3. 2021 nadále setrval obstarával další informace k nastavení převodních cen a jeho znalosti se v tomto ohledu velmi pravděpodobně rozšiřovaly“*. Byť se zde krajský soud dopustil určitých spekulací, což stěžovatelka kritizuje, klíčové je, že samotná výzva k podání řádného vyúčtování (jak již NSS opakovaně uvedl) obstála a zmíněné další kroky, o nichž krajský soud uvažoval, již nebyly rozhodné. To se týká zejména rozsáhlé argumentace stěžovatelky týkající se *„shodnosti odůvodnění obou výzev“*, tedy výzvy k podání řádného vyúčtování a výzvy k odstranění pochybností.

[38] Pakliže stěžovatelka namítá, že svým postupem si správce daně či oba správci daně vytvářel prostor pro nepřiměřenou délku daňového řízení, je třeba znovu zmínit, že otázku účelovosti postupů správce daně je třeba pojímat v kontextu uvedeném v bodě [30]. Zároveň k tomu přistupuje, že konečnou *„pojistkou proti nepřiměřenému prodlužování lhůty pro stanovení daně je nepřekročitelná desetiletá hranice této lhůty obsažená v ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu“* (viz rozsudek čj. 7 Afs 380/2020 - 30, bod 30, či rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017 - 29, č. 3703/2018 Sb. NSS, bod 18), což se týká i případného *„ne zcela efektivního postupu orgánů finanční správy“* (srov. bod [33]).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[39] NSS tedy uzavírá, že kasační stížnost nebyla důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[40] Stěžovatelka v nynější věci nebyla úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 2. září 2024

Ondřej Mrákota  
předseda senátu