



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiného a Ondřeje Mráčky ve věci žalobkyně: **Hortim-International, spol. s r. o.**, Kšírova 242, Brno, zastoupené advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., Chodská 9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 27. 8. 2021, čj. 32584/21/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 1. 2024, čj. 62 Af 49/2021 - 175,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 1. 2024, čj. 62 Af 49/2021 - 175, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci jde o stanovení daně. Stát má právo daň stanovit v určité lhůtě; nestihne-li to, toto jeho právo zaniká a daň už stanovit (zpravidla) nelze. Tentokrát byla daň stanovena včas; opačný závěr krajského soudu nebyl správný. Na propadnou lhůtu pro stanovení daně totiž neměl vliv e-mail, ve kterém finanční úřad daňovému subjektu sdělil, jaké podklady má předložit při jednání o zahájení daňové kontroly.

1. Popis věci

[2] Žalobkyní je dlouhodobě fungující obchodní společnost (zapsaná do rejstříku v roce 1993), která se zabývá zejména obchodováním s ovocem a zeleninou.

[3] V nynější věci jde o obchodování s pistáciemi. Správce daně žalobkyni odepřel nárok na odpočet DPH z přijetí tohoto zboží jak za zdaňovací období leden až prosinec 2013, tak i za únor a březen 2014; důvody odepření byly shodné. O zdaňovacích obdobích

spadajících do roku 2013 už NSS rozhodoval: řekl, že odpočet byl odepřen správně, jen ve vztahu k některým zdaňovacím obdobím už zaniklo právo stanovit daň (rozsudek ze dne 21. 12. 2023, čj. 4 Afs 186/2022 - 164). O dvě zdaňovací období spadající do roku 2014 jde nyní.

[4] Správce daně (Specializovaný finanční úřad) u žalobkyně v roce 2017 zahájil daňovou kontrolu, v jejím průběhu provedl dvě mezinárodní dožádání a v září 2020 žalobkyni doměřil DPH za únor a březen 2014 v celkové výši (včetně penále) zhruba 6 milionů Kč. Žalobkyně v daňovém přiznání původně uplatnila odpočet DPH za nákup pistácií a žádala o vrácení přeplatku. Správce daně ale zjistil, že s pistáciemi se obchodovalo v podvodném řetězci (pistácie kolovaly z ČR do zahraničí a zase zpět) a že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti v tomto řetězci vyhnula. Proti rozhodnutím (výměrům) správce daně se žalobkyně odvolala, Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) je však potvrdilo rozhodnutím, které nabylo právní moci v září 2021.

[5] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně u Krajského soudu v Brně a se svou žalobou uspěla. Krajský soud řekl, že OFŘ nerozhodlo ve lhůtě pro stanovení daně. Tříletá propadná lhůta pro stanovení daně běžela znovu ode dne zahájení daňové kontroly a dvakrát se stavila v důsledku mezinárodního dožádání. Pokud by byla daňová kontrola zahájena až při zaprotokolovaném jednání správce daně se žalobkyní, které proběhlo dne 24. 3. 2017, rozhodnutí o odvolání by bylo doručeno (a tedy by nabylo právní moci) ještě v propadné lhůtě. Podle krajského soudu byla ale daňová kontrola materiálně zahájena už dříve. Správce daně měl totiž díky probíhající kontrole daně za rok 2013 k dispozici podrobné poznatky týkající se obchodování žalobkyně s pistáciemi a na jejich základě žalobkyni už e-mailem ze dne 15. 3. 2017 vyzval, aby předložila podrobné podklady k obchodování právě s touto komoditou. Daň tedy byla podle krajského soudu pravomocně stanovena až po uplynutí propadné lhůty pro její stanovení.

[6] Proti rozsudku krajského soudu OFŘ podalo kasační stížnost.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

[7] Odvolací finanční ředitelství tvrdí, že daňová kontrola nemohla být zahájena e-mailem. V dotčené době se daňová kontrola zahajovala úkonem správce daně. Úkony správce daně musejí mít určitou formu (rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, čj. 3 Afs 348/2019 - 34) a daňový subjekt s nimi musí být prokazatelně seznámen; prostý e-mail nemůže v daňovém řízení vyvolat žádné účinky. Opak zákonodárce zjevně nezamýšlel – daňový řád upravuje jen účinky e-mailu odeslaného a později potvrzeného daňovým subjektem (nikoli správcem daně). Neformální komunikace mezi správcem daně a zástupkyní žalobkyně je projevem zásad hospodárnosti, spolupráce a vstřícnosti, nikoli úkonem – natož úkonem zahajujícím daňovou kontrolu. E-mail odeslaný správcem daně nelze považovat za úkon zahajující daňovou kontrolu ani na základě toho, že mu předcházely výzvy na třetí osoby a získání poznatků vztahujících se k vícero zdaňovacím obdobím. Uplatnění právního názoru krajského soudu by znamenalo, že by správce daně z důvodu procesní jistoty musel zahajovat daňovou kontrolu i v případech, kdy by stačilo zvolit méně zatěžující postup, a že by výrazně utlumil neformální komunikaci s daňovým subjektem.

pokračování

[8] Podle OFŘ je nadto rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Krajský soud nevysvětlil, proč při počítání lhůty nevzal v úvahu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého se lhůta prodlužuje o rok, pokud v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty bylo oznámeno rozhodnutí o stanovení daně. Dodatečné platební výměry přitom žalobkyni byly doručeny právě v určené době před uplynutím dosavadní lhůty. Mimoto krajský soud při citování e-mailu správce daně ze dne 14. 3. 2017 zvýraznil jeho část, aniž vysvětlil, zda právě tato část zapříčinila zahájení daňové kontroly. Konečně krajský soud řekl, že zahájení daňové kontroly *lze vztáhnout* k datu odeslání e-mailu, z čehož není zřejmé, k jakému jednoznačnému závěru krajský soud dospěl.

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznila, že krajský soud okolnosti věci posoudil komplexně. Neřekl, že e-mail vždy zahájí daňovou kontrolu, ale že v tomto případě takový účinek nastal, protože správce daně už měl o obchodování žalobkyně s pistáciemi rozsáhlé poznatky. Nebylo správné, že správce daně se zahájením daňové kontroly otálel.

[10] Žalobkyně dále tvrdí, že dodatečné platební výměry jí nebyly doručeny v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty ke stanovení daně. Tato lhůta totiž uplynula 5. 9. 2021 a výměry byly doručeny dne 4. 9. 2020. Krajský soud za konec lhůty chybně označil den 3. 9. 2021 – stejně jako žalobkyně se totiž spletl ve výpočtu doby, po kterou lhůta neběžela v důsledku dvou mezinárodních dožádání. Žalobkyně nyní svou chybu opravuje – do doby stavení lhůty je v důsledku výslovné zákonné úpravy potřeba započítat také den odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci, celková doba se tedy o dva dny prodlouží (odeslány byly dvě žádosti, druhá až po uzavření první).

[11] Účastníci kasačního řízení – OFŘ a žalobkyně – na svá vyjádření opakovaně vzájemně reagovali.

[12] OFŘ zejména poukázalo na rozsudek NSS zabývající se prakticky totožnou situací (rozsudek ze dne 20. 6. 2024, čj. 10 Afs 340/2022 - 56) a dále na rozsudek NSS, podle kterého ani e-maily obsahující konkrétní požadavky nelze považovat za provádění skryté daňové kontroly (rozsudek ze dne 18. 3. 2024, čj. 5 Afs 316/2023 - 41). Dále OFŘ připomnělo, že správce daně na základě e-mailu nezískal žádné podklady, které by mu umožňovaly prověřit tvrzení žalobkyně; ostatně v e-mailu žádal o jejich předložení právě až při jednání spojeném se zahájením daňové kontroly. Ohledně konce lhůty pro stanovení daně OFŘ zdůraznilo, že je v napadeném rozsudku určen nepřezkoumatelně: krajský soud nejen že nevysvětlil, proč se dosavadní lhůta neprodloužila o rok, ale ani neřekl, proč končila právě 3. 9. 2021. Přitom právě určení konce propadné lhůty je zásadní pro správné (zákonné) rozhodnutí ve věci.

[13] Žalobkyně k rozsudkům 10 Afs 340/2022 a 5 Afs 316/2023 uvedla, že nejsou skutkově přílehlavé. V prvním sice šlo o rozšíření probíhající daňové kontroly na následující zdaňovací období, ovšem správce daně svůj e-mail, ve kterém oznámil úmysl daňovou kontrolu rozšířit, odeslal necelý měsíc po prvním zahájení své kontrolní činnosti. V případě žalobkyně oznámil správce daně svůj úmysl rozšířit daňovou kontrolu po téměř třech letech. V druhém rozsudku (5 Afs 316/2023) šlo o e-mail představující prvotní kontakt správce daně

s daňovým subjektem; u žalobkyně ale správce daně před odesláním e-mailu prováděl rozsáhlou kontrolní činnost. Dále podle žalobkyně nevadí, že správce daně na základě e-mailu nezískal žádné podklady; daňová kontrola může být zahájena už jen žádostí o ně (rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2023, čj. 6 Afs 9/2023 - 52, č. 4520/2023 Sb. NSS). Rozsudek krajského soudu není podle žalobkyně nepřezkoumatelný – ostatně OFŘ závěry krajského soudu zjevně pochopilo, a proto je konkrétně napadá. Chybějící výpočet dne uplynutí lhůty pro stanovení daně nemá vliv na přezkoumatelnost rozsudku; jde jen o vadu, která však nemá vliv na správnost výroku a kterou lze odstranit i v kasačním řízení. Nadto se NSS otázkou zániku práva stanovit daň musí zabývat bez ohledu na (ne)přezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[14] OFŘ k rozsudku 6 Afs 59/2023, na který odkazovala žalobkyně, uvedlo, že v něm šlo o materiální zahájení daňové kontroly v důsledku mezinárodního dožádání. Žádost o mezinárodní spolupráci je ale výsledkem vyhodnocení dříve shromážděných informací, kdežto v případě žalobkyně správce daně před formálním zahájením daňové kontroly žádná zjištění nehodnotil.

3. Právní hodnocení

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Před samotným věcným přezkumem napadeného rozhodnutí se NSS zabýval kasační námitkou, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, protože krajský soud nevysvětlil, proč právo stanovit daň zaniklo právě uplynutím dne uvedeného v rozsudku.

[17] Námitku zániku (prekluze) práva stanovit daň lze uplatnit kdykoli, otázkou zániku tohoto práva se totiž daňové orgány i soudy musejí zabývat z úřední povinnosti. Nelze rozhodovat o tom, zda bylo právo stanovit daň řádně vykonáno (mj. daň správně stanovena), nemohlo-li být – vzhledem k jeho zániku – vykonáno vůbec (nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08). Pokud zánik práva stanovit daň v řízení před krajským soudem nikdo nenamítal a ani krajský soud sám nedospěl k závěru, že právo stanovit daň zaniklo před jejím stanovením, nemusí se krajský soud otázkou zániku práva výslovně zabývat (rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS, bod 27). Pokud však krajský soud (na základě námítky či sám) zjistí, že právo stanovit daň zaniklo před jejím stanovením, nezbývá mu než rozhodnutí o stanovení daně zrušit a důvody tohoto svého postupu vysvětlit. V kasačním řízení pak má NSS v zásadě dvě možnosti – rušící rozsudek krajského soudu zrušit, pokud právo stanovit daň před jejím stanovením nezaniklo, nebo kasační stížnost zamítnout, pokud právo zaniklo. Pokud NSS sám dospěje k závěru, že právo zaniklo, byť třeba i z jiných důvodů než krajský soud, ponechá rozhodnutí o stanovení daně zrušená. Jen pokud by NSS sám nemohl zjistit, zda právo stanovit daň zaniklo před jejím stanovením, bylo by namístě zrušit nedostatečně odůvodněný rozsudek, kterým krajský soud právě pro zánik práva stanovit daň zrušil rozhodnutí o jejím stanovení.

[18] Taková situace – že by NSS nemohl sám posoudit, zda právo stanovit daň zaniklo před jejím stanovením – v nynější věci nenastala.

pokračování

[19] Ze správního spisu, spisu krajského soudu a rozsudku NSS v jiné věci žalobkyně (4 Afs 186/2022) jsou zřejmé následující okolnosti; účastníci kasačního řízení – ve kterém jde o DPH za únor a březen 2014 – je nijak nezpochybňují:

- 25. 3. 2014: Uplynula lhůta pro podání přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2014.
- 25. 4. 2014: Uplynula lhůta pro podání přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2014.
- 16. 7. 2014: Správce daně zahájil daňovou kontrolu DPH za leden až březen 2013.
- 3. 2. 2016: Správce daně zahájil daňovou kontrolu DPH za duben až prosinec 2013.
- 15. 3. 2017: Správce daně zaslal zástupkyni žalobkyně e-mail s následujícím textem.

„Dobrý den, paní Nováková,

Počítám s Vámi tedy na 24. 3. 2017 okolo 10:00 hod na zahájení DAK DPH u skupiny Hortim (DIČ: CZ699002069) za zdaňovací období únor a březen roku 2014.

K zahájení DAK DPH za zdaňovací období únor a březen roku 2014 předložte v elektronické podobě na technickém nosiči dat následující účetní knihy a evidence pro účely daně z přidané hodnoty a podklady za období, které je předmětem daňové kontroly, a to jako výstupy z účetního software:

- evidence pro účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc únor a březen roku 2014, vedené dle § 100 ZDPH, v platném znění pro kontrolovaná období, jako výstup z účetnictví skupiny Hortim
- účetní deník jednotlivých členů skupiny za období únor a březen roku 2014 (položkově)
- soupis – evidenci přijatých a vydaných faktur, včetně data jejich úhrady a DIČ za jednotlivá zdaňovací období (kniha faktur přijatých a vydaných)
- pokladní deník za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období
- soupis interních dokladů, vše za kontrolovaná zdaňovací období
- seznam účtů u bankovních ústavů používaných pro účely DPH skupiny Hortim včetně bankovních výpisů v elektronické podobě za kontrolovaná zdaňovací období
- účtový rozvrh
- číselník dokladů
- seznam použitých zkratk k výše uvedeným evidencím za předmětná období
- podklady, které se vztahují k obchodování s komoditou pistácie (faktury přijaté, vydané, dodací listy, příjemky zboží, předávací protokoly, objednávky, e-maily, výpisy z bankovních účtů (se vztahem k této komoditě), mezinárodní nákladní listy, faktury za přepravu včetně úhrad).

Mezi nejvhodnější formáty souborů [...].“

- 24. 3. 2017: Správce daně podle protokolu z jednání zahájil daňovou kontrolu DPH za únor a březen 2014.
- 25. 3. 2017: Uplynula původní lhůta pro stanovení DPH za únor 2014.
- 25. 4. 2017: Uplynula původní lhůta pro stanovení DPH za březen 2014.
- 21. 6. 2017: Správce daně odeslal žádost o mezinárodní spolupráci ve vztahu ke zdaňovacím obdobím únor a březen 2014.
- 29. 9. 2017: Správce daně dostal odpověď na žádost o mezinárodní spolupráci.
- 14. 5. 2018: Správce daně odeslal další žádost o mezinárodní spolupráci ve vztahu ke zdaňovacím obdobím únor a březen 2014.

- 25. 7. 2019: Správce daně dostal odpověď na žádost o mezinárodní spolupráci.
- 1. 9. 2020: Správce daně žalobkyni doměřil DPH za únor a březen 2014.
- 4. 9. 2020: Dodatečné platební výměry byly doručeny žalobkyni.
- 27. 8. 2021: OFŘ rozhodlo o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům DPH za únor a březen 2014.
- 9. 9. 2021: Rozhodnutí OFŘ bylo doručeno žalobkyni.

Ze správního spisu je dále zřejmé, jaké kroky správce daně činil před formálním zahájením daňové kontroly DPH za únor a březen 2014 – do spisu byly (jako přílohy příslušných úředních záznamů) přeneseny podklady shromážděné v průběhu dříve zahájené daňové kontroly DPH za rok 2013.

[20] Ve sporu jde o to, zda e-mail správce daně ze dne 15. 3. 2017 – s ohledem na předchozí kroky správce daně – materiálně zahájil daňovou kontrolu DPH za únor a březen 2014, a zda tedy nebyla DPH za toto období žalobkyni stanovena až po dni, ke kterému skončila propadná lhůta pro stanovení daně.

[21] Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně; ta činí tři roky a počne běžet zpravidla dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o rok, pokud v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně bylo oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, a neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost [§ 148 odst. 2 písm. b) a odst. 4 písm. f) daňového řádu]. Lhůta pro stanovení daně je lhůtou propadnou (prekluzivní) – po jejím uplynutí nelze daň stanovit.

[22] 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* (§ 87 odst. 1 daňového řádu ve znění před 1. 1. 2021 – to se použije v nynější věci; podle aktuálního znění je kontrola zahájena *doručením oznámení o zahájení daňové kontroly*). Pokud správce daně v úkonu činěném vůči daňovému subjektu nevymezí předmět a rozsah daňové kontroly, ale rovnou začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, ve skutečnosti (materiálně) provádí (skrytou) daňovou kontrolu (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2024, čj. 5 Afs 316/2023 - 41, body 35 až 40 a judikatura tam citovaná). Z hlediska plynutí lhůty pro stanovení daně není (respektive podle úpravy účinné v dotčeném období nebylo) rozhodné, kdy daňová kontrola započala formálně, tedy kdy správce daně vůči daňovému subjektu učinil úkon, při kterém mu výslovně sdělil předmět a rozsah kontroly. Nová tříletá lhůta pro stanovení daně se počítá ode dne skutečného (materiálního) zahájení daňové kontroly.

[23] Daňovou kontrolou v materiálním smyslu není jakýkoli sběr informací (důkazních prostředků) o konkrétním daňovém subjektu. Pokud správce daně jenom tzv. mapuje terén – vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které ale hodnotí jen vzhledem ke svému dalšímu postupu, a nikoli ve vztahu ke konkrétní daňové povinnosti – provádí

pokračování

vyhledávací činnost, ne skrytou daňovou kontrolu (rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2022, čj. 3 Afs 8/2020 - 41, bod 17 a judikatura tam citovaná). Rozlišit vyhledávací činnosti a skrytou daňovou kontrolu lze jen na základě celkového posouzení konkrétních úkonů, množství a rozsahu podkladů, které si správce daně vyžádal a které prověřoval, a na základě skutečností, které vyhledávací činnosti předcházely a které po ní následovaly (rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, čj. 7 Afs 390/2019 - 44, body 37 až 39).

[24] Závěr, že správce daně materiálně zahájil daňovou kontrolu úkonem, který předcházela formálnímu zahájení kontroly, NSS učinil například v následujících věcech:

- Ve věci 4 Afs 14/2017 (týkající se nezákonnosti požadování spolupráce mimo zahájenou daňovou kontrolu) NSS řekl, že správce daně ve výzvě ke splnění povinnosti spojené s oznámením o místním šetření požadoval po daňovém subjektu takový rozsah informací (účetnictví a evidence pro daňové účely) a takovým postupem, který odpovídal daňové kontrole (rozsudek ze dne 31. 5. 2017, čj. 4 Afs 14/2017 - 36, č. 3604/2017 Sb. NSS, bod 17).
- Ve věci 7 Afs 39/2020 (týkající se doměření daně po lhůtě) NSS za úkon, kterým byla materiálně zahájena daňová kontrola, označil e-mail správce daně. V tomto e-mailu správce daně po daňovém subjektu požadoval zodpovězení řady otázek, a to výslovně za účelem ověření jednotlivých skutečností vyplývajících z jeho daňového přiznání. Nadto ode dne odeslání e-mailu až do formálního zahájení daňové kontroly (téměř pět měsíců poté) správce daně plynule prováděl kontrolní činnost (od daňového subjektu vyžadoval podklady, prováděl místní šetření); postup správce daně, který následoval po formálním zahájení kontroly, se nijak nelišil od „předkontrolní“ fáze (rozsudek ze dne 15. 3. 2022, čj. 7 Afs 39/2020 - 29, bod 32).
- Ve věci 6 Afs 59/2023 (týkající se nezákonnosti provádění daňové kontroly po lhůtě) NSS řekl, že daňovou kontrolu materiálně zahajuje mezinárodní dožádání, ve kterém správce daně jen neověřuje formální či registrační údaje zahraničního subjektu, ale prověřuje a hodnotí konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění (rozsudek ze dne 21. 9. 2023, čj. 6 Afs 59/2023 - 52, č. 4520/2023 Sb. NSS, bod 21).

[25] Naopak kupříkladu v následujících věcech NSS nesouhlasil s daňovým subjektem, že správce daně namítaným úkonem materiálně zahájil daňovou kontrolu:

- Ve věci 3 Afs 348/2019 (týkající se tvrzené nezákonnosti provádění daňové kontroly po lhůtě) NSS zdůraznil, že z úkonu, kterým se daňová kontrola zahajuje, musí být v první řadě bez jakýchkoli rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu. Správce daně tedy materiálně nezahájil daňovou kontrolu tím, že v průběhu kontroly předcházejícího zdaňovacího období vyzval daňový subjekt (telefonicky a e-mailem), aby zaslal (předložil) peněžní deník, faktury a dodací listy vztahující se k prozatím nekontrolovanému období. Tyto podklady totiž mohly sloužit k ověření dosud kontrolované daňové povinnosti.
- Ve věci 5 Afs 316/2023 (týkající se tvrzeného doměření daně po lhůtě) NSS řekl, že e-mailová komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem materiálně nezahájila daňovou kontrolu. Správce daně totiž daňovému subjektu pokládal obecné dotazy ohledně způsobu jeho obchodování a jeho dodavatelů, a byť požádal

o naskenování několika faktur, nijak je nehodnotil – neprováděl dokazování (rozsudek ze dne 18. 3. 2024, čj. 5 Afs 316/2023 - 41, bod 43).

- Ve věci 10 Afs 340/2022 (týkající se tvrzeného doměření daně po lhůtě) šlo o situaci, kdy správce daně nejprve při několika místních šetřeních převzal podklady (faktury, evidence pro daňové účely, smlouvy) a teprve poté formálně zahájil daňovou kontrolu – nejprve jedné skupiny zdaňovacích období a vzápětí (asi měsíc poté) i skupiny následující. NSS řekl, že formální zahájení daňové kontroly týkající se následujících zdaňovacích období bylo současně i zahájením materiálním: byť správce daně od daňového subjektu už dříve vyžadoval různé podklady a neformálně (telefonicky) s ním komunikoval, účelem těchto úkonů nebylo zahájit daňovou kontrolu (rozsudek ze dne 20. 6. 2024, čj. 10 Afs 340/2022-56, bod 30).

[26] Z výše shrnutých rozsudků je patrné, že nelze jednoznačně říct, jaké charakteristiky dělají z úkonu správce daně úkon, který materiálně zahajuje daňovou kontrolu. Například e-mail správce daně někdy takovým úkonem být může, jindy ale nikoli. Proto je třeba zopakovat, že skrytou daňovou kontrolu od vyhledávací činnosti není možné odlišit jen na základě posouzení konkrétního úkonu, ale je k tomu potřeba vzít v úvahu také množství a rozsah podkladů, které si správce daně vyžádal a které prověřoval, a dále skutečnosti, které vyhledávací činnosti předcházely a které po ní následovaly.

[27] V nynější věci má NSS za to, že e-mail správce daně ze dne 15. 3. 2017 – a to ani s ohledem na předchozí kroky správce daně – materiálně nezahájil daňovou kontrolu DPH za únor a březen 2014.

[28] Krajský soud k opačnému závěru dospěl patrně především na základě shodnosti *předmětů* předchozí a posuzované daňové kontroly – obě se týkaly obchodů žalobkyně s komoditou pistácie (právě posledně uvedená dvě slova krajský soud v e-mailu správce daně zvýraznil, viz bod 120 napadeného rozsudku). Daňovou kontrolu je však potřeba vymezit nejen z hlediska předmětu, ale také z hlediska *rozsahu*. NSS ale ve správním spisu nenašel nic, co by nasvědčovalo tomu, že se správce daně zajímal konkrétně o obchodování žalobkyně s pistáciemi v únoru a březnu 2014 ještě předtím, než formálně zahájil daňovou kontrolu týkající se těchto zdaňovacích období. Ano, správce daně se už dříve zajímal o obchodování s pistáciemi, ale své prověřování omezoval na rok 2013. Teprve po rozšíření daňové kontroly i na únor a březen 2014 prověřoval správce daně současně obě kontrolovaná období (jak rok 2013, tak únor a březen 2014). NSS za materiální zahájení daňové kontroly DPH za únor a březen 2014 nepovažuje ani to, že správce daně od bankovních institucí už dříve získal informace o pohybech peněžních prostředků na účtech žalobkyně za širší období než jen za rok 2013.

[29] Za materiální zahájení daňové kontroly pak nelze označit samotný e-mail, ve kterém správce daně žalobkyni připomněl domluvený termín osobního jednání o zahájení daňové kontroly a současně jí sdělil rozsah požadovaných podkladů. Zásadní přitom je, že správce daně na svůj e-mail ani neočekával odpověď, nevyzýval žalobkyni k e-mailové komunikaci, zodpovídání otázek či zasílání podkladů. Naopak je z e-mailu zřejmé, že jeho účelem vůbec nebylo přímo zahájit daňovou kontrolu, ale připomenout, kdy bude zahájena. Ostatně žalobkyně požadované podklady předložila právě až při jednání o zahájení daňové kontroly (dne 24. 3. 2017); správce daně tak dříve ani neměl co hodnotit.

pokračování

[30] Žalobkyně má pravdu v tom, že NSS už samotnou žádost o podklady někdy hodnotil jako materiální zahájení daňové kontroly. Stalo se to ovšem za specifických okolností – ve věci 6 Afs 59/2023 (shrnuté výše), kdy šlo o zahájení kontroly na základě žádosti o mezinárodní spolupráci. Z formulace žádosti bylo tehdy zřejmé, že správce daně už nějaká svá zjištění hodnotil; dotazoval se totiž na konkrétní zdanitelná plnění uskutečněná v přesně určených zdaňovacích obdobích. A byť tak činil především ve vztahu k poskytovatelům plnění, zjišťoval současně i informace o příjemkyni plnění. Taková situace v nynější věci nenastala. Správce daně sice před formálním zahájením daňové kontroly odeslal dvě žádosti o mezinárodní spolupráci, dotazoval se však výlučně na rok 2013. Na základě těchto dožádání a ani na základě seznamu požadovaných dokladů obsaženého v e-mailu správce daně ze dne 15. 3. 2017 nelze tvrdit, že správce daně měl už před formálním zahájením daňové kontroly DPH za únor a březen 2014 důvodné pochybnosti o správnosti a úplnosti daňových tvrzení žalobkyně za tato období.

[31] Naopak judikatura, na kterou ve svých kasačních námitkách odkázalo OFŘ, se k nynější věci přinejmenším volně vztahuje. Ve všech třech citovaných věcech (3 Afs 348/2019, 5 Afs 316/2023, 10 Afs 340/2022) totiž NSS zdůraznil, že správce daně může s daňovým subjektem komunikovat (e-mailem, telefonicky), aniž by tím materiálně zahajoval daňovou kontrolu. Důležitý je obsah takové komunikace a to, zda jej správce daně hodnotí jen ve vztahu ke svému dalšímu postupu, nebo už ve vztahu ke konkrétní daňové povinnosti. V nynější věci má NSS za to, že správce daně před formálním zahájením daňové kontroly DPH za únor a březen 2014 nijak neprověřoval daňové povinnosti žalobkyně za tato zdaňovací období.

[32] Konečně je třeba zmínit, že v jiné věci žalobkyně (4 Afs 186/2022), týkající se daňové kontroly DPH za rok 2013, NSS dospěl k závěru, že ve vztahu k některým měsícům zahájil správce daně daňovou kontrolu materiálně, a to ještě před jejím formálním zahájením. Stalo se to v důsledku místního šetření, při kterém se správce daně žalobkyně ptal na podrobné okolnosti obchodů uskutečněných v prvním čtvrtletí roku 2013 a při kterém požadoval předložení veškerých souvisejících dokladů (viz bod 189 citovaného rozsudku). Možná pod dojmem z tohoto rozsudku krajský soud o tři týdny později rozhodl, že také daňová kontrola února a března 2014 byla materiálně zahájena dříve než formálně. Taková opatrnost krajského soudu však nebyla namístě – okolnosti nyní řešené věci se významně liší (ve výše rozebíraných ohledech).

[33] Daňová kontrola DPH za únor a březen 2014 tedy byla formálně i materiálně zahájena dne 24. 3. 2017 (den před koncem původní propadné lhůty pro stanovení DPH za první z kontrolovaných období). Zbývá zjistit, zda byla DPH za únor a březen 2014 žalobkyni stanovena v tříleté lhůtě započaté daňovou kontrolou. Případně zda správce daně doručil žalobkyni dodatečné platební výměry v posledních 12 měsících této tříleté lhůty a zda nejpozději rok poté bylo žalobkyni oznámeno rozhodnutí o odvolání. Za tímto účelem je potřeba spočíst, po jakou dobu se propadná lhůta pro stanovení daně stavila v důsledku mezinárodních dožádání (o jejichž důvodnosti a souvislosti s daňovým řízením není mezi stranami sporu). Zásadní jsou tato data:

- 24. 3. 2017: Správce daně zahájil daňovou kontrolu DPH za únor a březen 2014.
- 21. 6. 2017: Správce daně odeslal žádost o mezinárodní spolupráci.

- 29. 9. 2017: Správce daně dostal odpověď na žádost o mezinárodní spolupráci.
- 14. 5. 2018: Správce daně odeslal další žádost o mezinárodní spolupráci.
- 25. 7. 2019: Správce daně dostal odpověď na tuto další žádost o mezinárodní spolupráci.
- 4. 9. 2020: Správce daně oznámil žalobkyni dodatečné platební výměry DPH za únor a březen 2014.
- 9. 9. 2021: OFŘ oznámilo žalobkyni rozhodnutí o odvolání.

[34] Lhůta pro stanovení daně neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu]. První dožádání tak lhůtu pro stanovení daně stavilo od 21. 6. 2017 do 29. 9. 2017, tedy po dobu 101 dní. Druhé dožádání lhůtu stavilo od 14. 5. 2018 do 25. 7. 2019, tedy po dobu 438 dní.

[35] Propadná lhůta pro stanovení daně, která začala běžet dnem zahájení daňové kontroly, by bez stavení skončila 24. 3. 2020. Stavení lhůty posunulo její konec o 539 dní, tedy na 14. 9. 2021. Dodatečné platební výměry doručené dne 4. 9. 2020 byly doručeny více než 12 měsíců před koncem lhůty, proto neměly vliv na její délku. Rozhodnutí o odvolání dostala žalobkyně přesto včas – ještě před koncem propadné lhůty pro stanovení daně, konkrétně 9. 9. 2021 (právo stanovit DPH za únor a březen 2014 přitom zaniklo až dne 14. 9. 2021).

4. Závěr a náklady řízení

[36] NSS shrnuje, že žalobkyně se svou námitkou týkající se zániku práva stanovit daň ještě před jejím stanovením neměla u krajského soudu uspět. E-mail správce daně ze dne 15. 3. 2017 materiálně nezahájil daňovou kontrolu DPH za únor a březen 2014 (ta byla formálně i materiálně zahájena až o devět dní později), a to ani ve spojení s předchozími kroky správce daně. Žalobkyni tedy DPH za zmíněná období nebyla stanovena po dni, ke kterému skončila propadná lhůta pro její stanovení.

[37] Proto NSS zrušil napadený rozsudek krajského soudu. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. prosince 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu