



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Filipa Dienstbiera a Petra Šuránka v právní věci žalobkyně: **JIP východočeská, a.s.**, sídlem Hradištská 407, Pardubice, zastoupená Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem, sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, sídlem nábreží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v postupu žalovaného při daňové kontrole vedené u žalobkyně na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2016, září až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017, o kasační stížnosti žalobkyně proti výroku III rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2024, č. j. 31 Af 28/2022-548,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalobkyni **se vrátí** zaplacený soudní poplatek ve výši **5 000 Kč**, který jí bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně se podanou žalobou bránila u Krajského soudu v Hradci Králové proti nezákonnému zásahu žalovaného, za který označila jeho postup při daňové kontrole na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců leden až květen 2016, září

až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017. Nezákonný zásah spočíval dle žalobkyně v tom, že žalovaný vedl daňovou kontrolu po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zároveň žalobkyně namítala, že žalovaný bezdůvodně vyčkával na odpovědi na žádosti o mezinárodní dožádání týkající se společností P.S.P. Praha s.r.o. (dále jen „P.S.P. Praha“) a UNIBRANDS CZ s.r.o. (dále jen „UNIBRANDS“), které obchodovaly s žalobkyní.

[2] Krajský soud nejprve rozsudkem ze dne 15. 2. 2023, č. j. 31 Af 28/2022-315, žalobu zamítl. Neshledal, že by postup k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních a mezinárodní dožádání materiálně zahájily daňovou kontrolu přede dnem 28. 1. 2019, kdy došlo k jejímu formálnímu zahájení. Mezinárodní dožádání, která se týkala společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS, nebyla dle krajského soudu zjevně neúčelná či nadbytečná. Naopak vedla (či alespoň mohla vést) k ověření a získání informací stran personálního propojení a průběhu realizovaných obchodů, včetně obchodů se žalobkyní. Krajský soud uzavřel, že žalovaný daňovou kontrolu nezahájil a nevedl po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[3] Žalobkyně podala proti tomuto rozsudku kasační stížnost, již Nejvyšší správní soud vyhověl rozsudkem ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatoval, že vyžádání podkladů k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních fakticky daňovou kontrolu nezahájilo. Odlišně však Nejvyšší správní soud nahlížel na množství mezinárodních dožádání, která žalovaný odeslal před formálním zahájením daňové kontroly a jimiž prověřoval existenci konkrétních řetězců společností obchodujících se žalobkyní (včetně konkrétního pohybu zboží) a konkrétní zdanitelná plnění žalobkyně. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v posuzovaném případě mezinárodní dožádání vedla k materiálnímu zahájení daňové kontroly, a zavázal krajský soud, aby se v dalším řízení znovu zabýval posouzením běhu prekluzivní lhůty s přihlédnutím k učiněným mezinárodním dožádáním a trestnímu stíhání žalobkyně. Nejvyšší správní soud se zabýval také povahou mezinárodních dožádání učiněných ve vztahu ke společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS, u nichž neshledal zjevnou neúčelnost. Dle Nejvyššího správního soudu proto ovlivnila běh lhůty pro stanovení daně.

[4] Krajský soud v dalším řízení (s ohledem na skutečnost, že došlo k ukončení daňové kontroly) připustil na návrh žalobkyně změnu žaloby a jejího petitu. Po změně se žalobkyně domáhala deklaratorního výroku, že skončená daňová kontrola na DPH za příslušná zdaňovací období byla nezákonná.

[5] Výrokem II rozsudku označeného v záhlaví krajský soud vyslovil, že daňová kontrola byla nezákonným zásahem v následujícím rozsahu: za zdaňovací období říjen 2016 v období od 7. 10. 2022 do 23. 10. 2023, za zdaňovací období listopad 2016 od 12. 10. 2022 do 23. 10. 2023, za zdaňovací období únor 2017 od 4. 6. 2022 do 13. 11. 2023, za zdaňovací období duben 2017 od 23. 10. 2023 do 13. 11. 2023 a za zdaňovací období květen 2017 od 27. 5. 2022 do 13. 11. 2023. Výrokem III napadeného rozsudku krajský soud žalobu ve zbývajícím rozsahu zamítl.

[6] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud s odkazem na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vycházel z toho, že materiálně daňovou kontrolu zahájila již mezinárodní dožádání, kterými žalovaný prověřoval řetězce společností obchodujících se žalobkyní, včetně konkrétních zdanitelných plnění žalobkyně. V součinnosti

pokračování

s žalovaným krajský soud v dalším řízení ověřil skutečný okamžik odeslání mezinárodních dožádání a následně hodnotil, v jaký den došlo k faktickému zahájení daňové kontroly u jednotlivých zdaňovacích období.

[7] K účelnosti mezinárodních dožádání krajský soud uvedl, že podrobnější hodnocení má primárně probíhat v nalézacím řízení. V řízení o zásahové žalobě je třeba pozornost soustředit především na to, zda účelnost mezinárodních dožádání není zjevně vyloučena, což by mělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Ve vztahu ke společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS krajský soud vycházel z toho, že účelnost mezinárodních dožádání potvrdil v předchozím zrušujícím rozsudku již Nejvyšší správní soud. V případě ostatních mezinárodních dožádání krajský soud hodnotil jejich obsah a vztah k žalobkyni. U většiny z nich konstatoval, že jimi žalovaný prověřoval okolnosti související s obchody žalobkyně a její možné zapojení do podvodu na DPH. Dle krajského soudu se tak jednalo o účelná mezinárodní dožádání s věcnou a časovou souvislostí s obchody žalobkyně, proto stavila lhůtu pro stanovení daně.

[8] Pokud jde o mezinárodní dožádání č. j. O201800480 a č. j. O201800110, v jejich případě krajský soud dovodil věcnou a časovou souvislost se zdaňovacími obdobími březen a duben 2016. Mezinárodní dožádání č. j. O201800480 se týkalo dodavatele žalobkyně KORREKT spol. s r. o. (dále jen „KORREKT“), u něhož sice žalovaný v žádosti chybně uvedl zdaňovací období červen 2016, dle krajského soudu se však jednalo o zjevnou formální chybu. Krajský soud upozornil, že žádost se co do svého obsahu vztahovala k obchodu společnosti KORREKT se společností DMK Deutsches Milchkontor GmbH, který se uskutečnil v březnu 2016, což odpovídalo i konkrétnímu datu uskutečnění zdanitelného plnění dle daňového dokladu a údajům uvedeným v kontrolním hlášení. Krajský soud proto dospěl k závěru, že toto mezinárodní dožádání bylo třeba hodnotit ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2016. Mezinárodní dožádání č. j. O201800110 se pak týkalo obchodu společnosti KORREKT a Fega Frost, s.r.o. Přestože žalovaný v žádosti uvedl zdaňovací období červenec 2016, jednalo se dle krajského soudu taktéž o formální pochybení, neboť dle vlastního obsahu žádosti se mezinárodní dožádání vztahovalo ke zdaňovacímu období duben 2016.

[9] U mezinárodních dožádání č. j. O201703550, O201800073 a O201801507 krajský soud dospěl k závěru, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září 2016, leden až březen 2017 a květen 2017 mezinárodní dožádání nebyla účelná, neboť u nich nebyla dána časová souvislost. Žalovaný tato mezinárodní dožádání přiřadil k uvedeným zdaňovacím obdobím až na základě odpovědí, které obdržel. Pro posouzení účelnosti byl však dle krajského soudu rozhodující obsah žádostí o dožádání, nikoli obsah následně obdržených odpovědí.

[10] Krajský soud dále uvedl, že na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně mělo v případě zdaňovacích období leden až květen 2016 vliv též trestní stíhání žalobkyně, které bylo zahájeno dne 21. 8. 2019 a skončeno dne 24. 1. 2023. Lhůta pro stanovení daně po tuto dobu neběžela. Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že ke stavení prekluzivní lhůty po dobu trestního stíhání by v tomto případě nemělo dojít z důvodu nečinnosti žalovaného a z důvodu, že nedošlo k pravomocnému odsouzení žalobkyně.

[11] V návaznosti na výše uvedené dílčí závěry pak krajský soud posoudil běh lhůty pro stanovení daně zvlášť pro každé zdaňovací období. U zdaňovacích období leden až

květen 2016, září 2016, prosinec 2016, leden 2017, březen 2017, červen až prosinec 2017 dospěl k závěru, že žalovaný daňovou kontrolu prováděl (a ukončil ji) před uplynutím lhůty pro stanovení daně. U zdaňovacích období říjen a listopad 2016, únor, duben a květen 2017 krajský soud naopak shledal, že daňová kontrola nebyla ukončena před uplynutím prekluzivní lhůty. U těchto zdaňovacích období tak krajský soud považoval daňovou kontrolu prováděnou v období po uplynutí lhůty pro stanovení daně za nezákonný zásah.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti výroku III rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že krajský soud vyhodnotil jako neúčelná některá mezinárodní dožádání, ve kterých se zdaňovací období uvedená v žádosti nepřekrývala se zdaňovacími obdobími, která v odpovědi uvedl dožadovaný zahraniční správce daně. Obdobného nedostatku se žalovaný dopustil i u dalších mezinárodních dožádání, která krajský soud hodnotil jako účelná s vysvětlením, že se žalovaný dopustil formální chyby. Stěžovatelka tento postup krajského soudu pokládá za nelogický (formální pochybení žalovaného jednou zakládá neúčelnost mezinárodního dožádání, a podruhé nikoli).

[13] Krajský soud se dle stěžovatelky také nevypořádal s její argumentací zpochybňující obsah mezinárodních dožádání. Správce daně může mezinárodní dožádání odeslat pouze tehdy, je-li dána jeho věcná potřeba pro účely stanovení daňové povinnosti. Správce daně nemůže pouze libovolně shromažďovat informace. Dle stěžovatelky mezinárodní dožádání v nynější věci těmito požadavkům nedostála. Nepostačovalo pouhé tvrzení žalovaného, že prověřuje zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH, aniž blíže specifikoval zjištění, na jejichž základě potřeba mezinárodních dožádání vyvstala. Stěžovatelka konkrétně odkázala na žádost č. j. O201800480, u níž dle jejího názoru žalovaný v době odeslání nedisponoval informacemi o existenci daňového podvodu, které si opatřil až později.

[14] Stěžovatelka rozporovala i odpovědi, které žalovaný obdržel od zahraničních správců daně. Upozornila, že i odpověď na mezinárodní dožádání musí splňovat určité požadavky. Nepostačuje pouhé sdělení výsledku šetření, neboť důkazní hodnota takové informace je pro dokazování v řízení nedostatečná. Zahraniční správce daně by měl informovat rovněž o postupech a zdrojích, ze kterých plynou jím uváděné skutečnosti. V nynějším případě ovšem zahraniční správci daně tímto způsobem nepostupovali, podklady k odpovědím připojeny nebyly.

[15] Stěžovatelka dále zpochybnila stavení lhůty pro stanovení daně po dobu vedeného trestního stíhání. V této souvislosti připomněla, že smyslem § 148 odst. 4 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je umožnit stanovit daň za situace, kdy existuje budoucí možnost upravit daň v důsledku pravomocného rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu. Právní úprava umožňuje správci daně reagovat na průběh trestního stíhání. To však dle stěžovatelky neznamená, že by z důvodu stojící prekluzivní lhůty nebyl správce daně časově limitován. Stále totiž musí činit kroky k co nejrychlejšímu ukončení daňové kontroly. Zastavený běh lhůty pro stanovení daně sám o sobě nemůže být důvodem pro průtahy v daňové kontrole. Stěžovatelka zároveň namítala, že pokud správce daně zahájí daňovou kontrolu, nehrozí nebezpečí prodloužení s případným doměřením daně. Trestní stíhání by tedy v takovém případě nemělo prekluzivní lhůtu stavit. Stěžovatelka taktéž namítala, že trestní stíhání by mělo prekluzivní lhůtu stavit pouze tehdy, dojde-li

pokračování

k pravomocnému odsouzení. Dle jejího názoru by tedy stavení prekluzivní lhůty mělo být odvislé od výsledku trestního řízení. V nynější věci žalovaný spoléhal na probíhající trestní řízení a dle stěžovatelčina názoru rezignoval na náležitý průběh daňové kontroly.

[16] Stěžovatelka rovněž upozornila, že krajský soud souběh stavení prekluzivní lhůty z důvodu trestního stíhání a odeslaných mezinárodních dožádání posoudil nesprávně, neboť časové úseky, po které lhůta neběžela, nesprávně sečetl. Tento přístup dle stěžovatelky odporuje právní úpravě, neboť období, po které souběžně trvají důvody pro stavení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 4 daňového řádu, se nescítá, nýbrž se překrývá.

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že krajský soud správně vyhodnotil účelnost mezinárodních dožádání, a to s přihlédnutím k tomu, jakých konkrétních zdaňovacích období se týkala. U dvou dožádání krajský soud konstatoval pochybení žalovaného, který v žádostech nesprávně označil zdaňovací období. Jednalo se však o zřejmou formální chybu; krajský soud správně mezinárodní dožádání vyhodnotil dle skutečného obsahu žádostí. K trestnímu stíhání žalovaný uvedl, že jeho účinky na běh prekluzivní lhůty nastávají bez ohledu na výsledek trestního řízení. Rozhodující je pouze to, zda trestní stíhání pro daňový trestný čin související s prověřovanou daní skutečně probíhalo.

[18] V případě sčítání doby, po kterou se staví lhůta pro stanovení daně, se žalovaný ztotožnil se stěžovatelčinou argumentací. Uvedl, že překrývající se doby zastavení prekluzivní lhůty nelze započítávat dvakrát. Žalovaný uznal, že tuto chybu ve výpočtu prekluzivní lhůty učinil i on sám ve vyjádření k žalobě zaslaném krajskému soudu. Pro nyní posuzovanou věc však žalovaný považoval za rozhodující, že již stavení běhu lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden až květen 2016 z důvodu probíhajícího trestního stíhání stěžovatelky bylo dostatečné k tomu, že žalovaný daňové kontroly ukončil dne 10. 5. 2024 před marným uplynutím této lhůty.

[19] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka nesouhlasí s názorem, že by polemika stran stavení běhu prekluzivní lhůty po dobu s ní vedeného trestního stíhání byla nepřipustná dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka v této souvislosti upozornila, že Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 6 Afs 59/2023-52 závázal krajský soud k tomu, aby při ověřování běhu prekluzivní lhůty a s tím spojeného posouzení, zda se žalovaný zahájením a vedením daňové kontroly (ne)dopustil nezákonného zásahu, zohlednil také trestní stíhání. Tento názor byl dle stěžovatelky vysloven nad rámec rozhodovacích důvodů, a tedy nebyl závazný. Závazným je dle stěžovatelky pouze takový právní názor, který je důvodem vedoucím ke zrušení napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Na úvod Nejvyšší správní soud podotýká, že krajský soud rozhodoval napadeným rozsudkem znovu poté, co bylo jeho původní rozhodnutí v totožné věci (rozsudek ze dne 15. 2. 2023, č. j. 31 Af 28/2022-315) zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS.

[21] Podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), je nepřipustná kasační stížnost proti *rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy*

jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[22] Institut nepřipustnosti opakované kasační stížnosti brání tomu, aby se Nejvyšší správní soud znovu zabýval věcí, „u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil“ (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). Vedle zákonné výjimky podání opakované kasační stížnosti (krajský soud se neřídil závazným právním názorem) dovodila judikatura nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky, které brání odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí. Jedná se typicky o situace, kdy je zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu (zcela nebo zčásti) odůvodněn závazným procesním pochybením krajského soudu, nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, nedostatečným zjištěním skutkového stavu věci či jinou vadou, pro kterou Nejvyšší správní soud nemohl přistoupit k posouzení věci samé (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24).

[23] O takovou situaci se jednalo i v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 6 Afs 59/2023-52 vyslovil pro krajský soud závazný právní názor, že mezinárodní dožádání materiálně zahájila u stěžovatelky daňovou kontrolu na DPH, neboť jimi žalovaný překročil rámec vyhledávací činnosti. Krajskému soudu proto bylo uloženo, aby se v dalším řízení znovu zabýval během lhůty pro stanovení daně, a to jednak se zohledněním trestního stíhání stěžovatelky, jednak se zohledněním těch mezinárodních dožádání, u nichž dovodí jejich účelnost, kterou jednotlivě (ve vztahu k příslušným zdaňovacím obdobím) vyhodnotí. Jelikož v původním rozsudku krajský soud vycházel z nesprávného závěru, že mezinárodní dožádání daňovou kontrolu materiálně nezahájila, těmito otázkami se v předchozím řízení vůbec nezabýval. Učinil tak až nyní v napadeném rozsudku. Proto je stěžovatelkou podaná kasační stížnost (směřující proti zamítavému výroku III rozsudku) přípustná, neboť zpochybňuje krajským soudem vyslovené závěry stran zákonnosti proběhlé daňové kontroly na DPH ukončené před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[24] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost věcně posoudil. Při tomto posouzení dospěl k závěru, že není důvodná.

[25] Stěžovatelčiny námitky, jimiž zpochybňuje závěry krajského soudu, je možno pro přehlednost rozdělit do následujících tří okruhů: 1) zpochybnění účelnosti mezinárodních dožádání, 2) nesouhlas se stavením prekluzivní lhůty z důvodu trestního stíhání a 3) nesouhlas se sčítáním doby, po kterou prekluzivní lhůta souběžně neběžela ze dvou různých zákonných důvodů.

III.1 Mezinárodní dožádání

[26] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval vlivem mezinárodních dožádání na běh lhůty pro stanovení daně. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu platí, že *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní*

pokračování

až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

[27] Institut mezinárodního dožádání je nutno (stejně jako jakékoli jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně) posuzovat materiálně. Nejvyšší správní soud ve shodě s dosavadní judikaturou a předchozím rozsudkem č. j. 6 Afs 59/2023-52 i nyní opakuje, že podrobné hodnocení odpovědi na žádosti o mezinárodní spolupráci má primárně probíhat až v rámci nalézacího řízení a posléze při soudním přezkumu správního rozhodnutí vydaného ve věci samé. V řízení o zásahové žalobě je třeba pozornost soustředit především na to, zda není zjevně vyloučena účelnost mezinárodních dožádání, což by mělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně (viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60, a ze dne 18. 4. 2024, č. j. 1 Afs 250/2023-67).

[28] K otázce hodnocení účelnosti mezinárodních dožádání se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, v němž shrnul podmínky, které je třeba při posuzování účelnosti mezinárodního dožádání zohlednit. Jsou jimi: a) objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, tj. že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; b) informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné, musejí se týkat podstatných skutkových okolností; c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. Tato kritéria přitom nelze vnímat jako jakýsi všeobíhající algoritmus přezkumu účelnosti mezinárodního dožádání při správě daní pro účely stavení lhůty pro stanovení daně, avšak jsou přehlednou reflexí judikatury vztahující se k účelnosti mezinárodních dožádání (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, nebo ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56).

[29] Mezinárodní dožádání staví běh lhůty pro stanovení daně, je-li dána věcná i časová souvislost žádosti o mezinárodní spolupráci s předmětem probíhající daňové kontroly. Z hlediska věcného je nutné posoudit obsah žádosti a jeho souvislost s transakcemi deklarovanými daňovým subjektem. Věcně účelné bude takové mezinárodní dožádání, u kterého lze rozumně očekávat, že směřuje k dosažení cíle příslušného kontrolního postupu, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Postačí, pokud se při jeho pořizování bylo rozumné domnívat, že přispěje k rozhodnutí ve věci samé (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 Afs 519/2018-22). Z hlediska časového může žádost o mezinárodní dožádání způsobit stavení lhůty pro stanovení daně jen ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, jichž se žádost materiálně týká, nikoli ve vztahu ke všem obdobím, pro něž byla daňová kontrola zahájena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023-59).

[30] Pro posouzení účelnosti žádosti je rozhodující výhradně žádost, nikoli odpověď na mezinárodní dožádání. V rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, k tomu Nejvyšší správní soud uvedl: „*Není podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti a faktického přínosu pro rozhodnutí.*“ Správce daně v zásadě nemůže dopředu předpovědět, jaké výsledky mezinárodní dožádání přinese. Bylo by tedy proti smyslu a účelu § 148 odst. 4 daňového řádu, kdyby se až *ex post* hodnotilo, zda došlo ke stavení prekluzivní lhůty na základě toho, zda byly výsledky mezinárodního dožádání

v daňovém řízení využity, či nikoli (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101).

[31] Uvedené závěry potvrzuje i judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“ nebo „SDEU“), z níž ve vztahu k mezinárodnímu dožádání vyplývá, že každá žádost o informace musí splňovat podmínku předpokládaného významu informací požadovaných jedním členským státem od jiného členského státu, aby založila povinnost dožádaného členského státu jí vyhovět. Smyslem této podmínky je umožnit dožadujícímu orgánu, aby si vyžádal a získal všechny informace, o nichž se může důvodně domnívat, že se ukáží jako relevantní pro účely jeho šetření (rozsudek SDEU ze dne 16. 5. 2017 ve věci *Berlioz Investment Fund SA*, C-682/15, body 68 a 74).

[32] Smyslem mezinárodního dožádání je umožnit výměnu informací v daňových otázkách v co nejširším rozsahu (rozsudek SDEU ze dne 25. 11. 2021 ve věci *État luxembourgeois*, C-437/19, bod 54). Nesmí se však jednat o pouhé plošné shromažďování informací bez vazby ke konkrétnímu řízení. Dožádaný orgán je proto povinen ověřit, zda odůvodnění žádosti o výměnu informací, kterou mu zaslal dožadující orgán, je dostatečné k prokázání, že dotčené informace podle všeho nepostrádají jakýkoliv předpokládaný význam (rozsudek SDEU ze dne 6. 10. 2020 ve spojených věcech *État luxembourgeois*, C-245/19 a C-246/19, body 113 a 115). Dožadující orgán je proto do žádosti povinen zahrnout co nejpodrobnější a nejúplnější popis skupiny daňových poplatníků, u nichž je vedeno šetření, aby je dožádaný orgán mohl identifikovat. Dále je povinen vysvětlit konkrétní daňové povinnosti těchto osob a uvést důvody, proč u uvedených osob vznikly pochybnosti ohledně opomenutí nebo porušení, pro která je vedeno šetření nebo vyšetřování (již zmiňovaný rozsudek SDEU ve věci C-437/19, bod 67). Toho dožadující orgán docílí obvykle vyplněním standardizovaného formuláře, jímž se žádost o mezinárodní dožádání podává.

[33] V nyní projednávané věci krajský soud mezinárodní dožádání jednotlivě vyhodnotil a u většiny z nich shledal, že byla ve smyslu výše citované judikatury účelná, a měla tak vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Neúčelnost (resp. absenci časové souvislosti) krajský soud dovodil u tří mezinárodních dožádání, a to z toho důvodu, že je k příslušným zdaňovacím obdobím žalovaný přiřadil nikoli na základě žádosti, nýbrž až na základě obsahu odpovědi. Ostatní výše popsané nedostatky krajský soud správně vyhodnotil jako formální pochybení a vycházel z materiálního obsahu žádostí. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením krajského soudu ztotožňuje.

[34] Jak již bylo s odkazem na relevantní judikaturu uvedeno výše, účelnost mezinárodního dožádání z hlediska vlivu na běh prekluzivní lhůty je třeba posuzovat s ohledem na obsah žádosti. Odpověď na dožádání je podstatná, avšak až z hlediska jejího následného využití jako podkladu v nalézacím řízení. Z tohoto důvodu proto není určující, zda zahraniční správce daně zaslal přímo s odpovědí podklady, ze kterých vycházel. Jejich absence nemá vliv na to, zda mezinárodní dožádání stálo za lhůtu pro stanovení daně.

[35] Podstatné bylo v této souvislosti hodnocení žádostí odeslaných žalovaným, což krajský soud správně učinil. Vycházel z materiálního hodnocení obsahu žádostí, přičemž v těch případech (celkem ve dvou), kde žalovaný uvedl chybné zdaňovací období, je dle obsahu přiřadil ke správnému zdaňovacímu období, kterého se skutečně týkala. Ani tomuto

pokračování

postupu krajského soudu nelze nic vytknout. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vysvětlil, že z vlastního obsahu žádostí bylo zřejmé, kterých zdaňovacích období se mezinárodní dožádání skutečně týkala (prověřované obchody se vždy týkaly jediného zdaňovacího období). Tato mezinárodní dožádání proto prekluzivní lhůtu stavila pouze u těch zdaňovacích období, kterých se materiálně týkala. Shodně krajský soud přistoupil i k hodnocení mezinárodních dožádání, která žalovaný ke konkrétním zdaňovacím obdobím přiřadil nikoli na základě žádostí, ale až na základě obdržených odpovědí. U nich krajský soud správně dovodil, že taková mezinárodní dožádání lhůtu pro stanovení daně nestavila. Krajský soud tedy nepostupoval nelogicky, jak namítala stěžovatelka, nýbrž mezinárodní dožádání hodnotil vždy podle obsahu odeslané žádosti. Žádosti krajský soud neposuzoval formalisticky (z hlediska správného vyplnění všech kolonek v unifikovaném formuláři), nýbrž dle jejich skutečného obsahu. Pochybení krajského soudu v hodnocení obsahu jednotlivých žádostí Nejvyšší správní soud neshledal.

[36] Pokud stěžovatelka zpochybňovala, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s věcnou potřebností mezinárodních dožádání (konkrétně odkázala např. na hodnocení žádosti č. j. O201800480), Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud věcnou potřebnost mezinárodních dožádání hodnotil dostatečně vzhledem k obsahu žádostí a ke stavu řízení, v jakém je žalovaný činil. Nejvyšší správní soud opakuje, že účelnost je třeba hodnotit z toho hlediska, zda od mezinárodního dožádání bylo možné rozumně očekávat, že bude sloužit k účelu kontrolního postupu. Zároveň je třeba přihlížet k tomu, že správce daně žádost o mezinárodní dožádání odesílá v době, kdy ještě nemusí disponovat informacemi o obchodech či dotčených daňových subjektech, což se promítne do obsahu žádosti (viz již odkazovaný rozsudek SDEU ve spojených věcech C-245/19 a C-246/19, bod 121). Podrobnost zdůvodnění žádosti se tak odvíjí od fáze kontrolního postupu či řízení. Bude-li mezinárodní dožádání odesláno na počátku, bude žádost zpravidla obecnější; později lze očekávat, že se správce daně již bude dotazovat na konkrétnější okolnosti obchodů.

[37] K mezinárodnímu dožádání č. j. O201800480, které stěžovatelka jako jediné konkrétně rozporovala v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný jím prověřoval obchodní spolupráci mezi společnostmi KORREKT a DMK Deutsches Milchkontor GmbH, které měly být zapojeny do řetězců, ve kterých figurovala rovněž stěžovatelka. Žalovaný se konkrétně dotazoval, „(i) zda bylo zboží skutečně fyzicky dodáno našemu plátcí, (ii) o jakou komoditu se konkrétně jednalo, (iii) zda bylo zboží zaevidováno ve skladové evidenci dodavatele, (iv) kdy bylo zboží uhrazeno a jakým způsobem, (v) zda bylo o dodání zboží dodavatelem účtováno, (vi) kdo zajišťoval dopravu, kdo zadával dispoziční k přepravě, jakým způsobem byla přeprava hrazena, a jaké dopravní prostředky byly při přepravě použity, (vii) kdo přebíral zboží za našeho plátce, (viii) kde došlo k nakládce zboží a na jakou adresu bylo zboží dopraveno, (ix) kdo potvrzoval mezinárodní přepravní listy a dodací listy, (x) zda disponuje dodavatel skladovacími prostory a kde se nacházejí, (xi) provozuje v nich skutečně svou činnost? (xii) co je hlavním předmětem činnosti dodavatele? (xiii) má dodavatel zaměstnance? (xiv) plní dodavatel řádně své povinnosti vůči správci daně na Slovensku, resp. byla výše uvedená plnění přiznána v daňovém přiznání k DPH? Prosíme o zaslání evidence pro účely DPH, (xv) sdělení, kdo byl osobou oprávněnou jednat za dodavatele v době, kdy došlo k poskytnutí předmětných dodávek“. Z citovaného znění žádosti je zřejmé, že žalovaný teprve zjišťoval bližší informace o zahraniční společnosti a podrobnosti o obchodech včetně toho, zda k obchodu skutečně došlo. Žalovaný tedy tímto způsobem ověřoval bližší okolnosti prověřovaných obchodů, přičemž identifikoval tuzemskou a zahraniční společnost, kterých

se dotaz týkal, uvedl konkrétní zdaňovací období a vymezil obchody či okolnosti, na které se dotazoval. Takovéto vymezení žádosti je v intencích judikatury Soudního dvora (viz již odkazovaný rozsudek SDEU ve spojených věcech C-245/19 a C-246/19, bod 124) dostačující.

[38] Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že žalovaný pouze neshromažďoval informace bez vazby na konkrétní kontrolní činnost. Odeslané žádosti neobsahovaly nedostatečné odůvodnění, které by vedlo k odmítnutí zahraničních správců daně požadované informace poskytnout. Naopak na podkladě odeslaných žádostí byly žalovanému zaslány konkrétní odpovědi zahraničních správců daně, byť s nežádoucím časovým odstupem od data odeslání žádosti.

[39] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem uzavírá, že žalovaný mezinárodními dožádáními prověřoval konkrétní okolnosti obchodních řetězců, kterých se stěžovatelka účastnila. Svou povahou se tak nejednalo o zjevně neúčelné úkony, neboť se jimi žalovaný pokoušel získat informace související s kontrolním postupem zahájeným u stěžovatelky. Lhůtu pro stanovení daně proto mezinárodní dožádání stavila, s výjimkou těch, u kterých krajský soud v případě konkrétních zdaňovacích období vyloučil časovou souvislost.

III.2 Trestní stíhání pro daňový trestný čin

[40] Nejvyšší správní soud se dále zabýval namítaným vlivem trestního stíhání stěžovatelky na běh lhůty pro stanovení daně. Podle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní.*

[41] Stěžovatelka v kasační stížnosti nerozporovala, že se s ní vedené trestní stíhání týkalo daňového trestného činu souvisejícího s DPH a zdaňovacími obdobími leden až květen 2016. Zpochybňovala, že navzdory splnění zákonných podmínek nemělo v daném případě trestní stíhání lhůtu pro stanovení daně stavit. Stěžovatelka v této souvislosti odkazovala na výsledek trestního stíhání (absenci pravomocného odsouzení), na zahájenou daňovou kontrolu a nečinnost žalovaného.

[42] Nejvyšší správní soud však ve shodě s krajským soudem neshledal, že by nyní stěžovatelkou konkrétně uváděné důvody měly a mohly ovlivnit, zda trestní stíhání lhůtu pro stanovení daně staví, či nikoli. Pravidla běhu prekluzivní lhůty jsou nastavena tak, aby fungovala v zásadě mechanicky (vždy stejně). Odstavce 2 a 4 § 148 daňového řádu vymezují skutečnosti, které do běhu lhůty zasáhnou vždy, jakmile nastanou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2024, č. j. 10 Afs 314/2023-35). Výjimku představují situace, kdy správce daně ve skutečnosti nepostupuje podle zákona, a tedy provede určitý úkon účelově, bez skutečného obsahu, jen aby ovlivnil plynutí prekluzivní lhůty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS).

[43] Z těchto obecných východisek vyplývá, že v případě trestního stíhání se prekluzivní lhůta staví bez ohledu na výsledek trestního řízení. Rozhodující je to, zda trestní stíhání bylo zahájeno a zda je vedeno pro daňový trestný čin, který se týká v daňovém řízení prověřovaného daňového subjektu, konkrétního zdaňovacího období a určité daně. Tento

pokračování

závěr potvrzuje také judikatura. V rozsudku ze dne 16. 10. 2023, č. j. 6 Afs 193/2022-40, Nejvyšší správní soud potvrdil stavení prekluzivní lhůty bez dalšího, aniž se zabýval výsledkem trestního stíhání; v rozsudku ze dne 13. 9. 2024, č. j. 4 Afs 376/2023-67, pak Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že lhůtu pro stanovení daně stavilo i trestní stíhání, které skončilo osvobozujícím trestním rozsudkem.

[44] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že trestní stíhání u zdaňovacích období leden až květen 2016 stavilo lhůtu pro stanovení daně, neboť byly naplněny podmínky dle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu. Výsledek trestního stíhání nebyl pro běh prekluzivní lhůty rozhodný. Bylo by proti smyslu úpravy lhůty pro stanovení daně připustit výklad, dle kterého by prekluzivní lhůtu stavilo pouze trestní stíhání skončené odsuzujícím rozsudkem. Takový výklad by ze lhůty pro stanovení daně učinil nepředvídatelnou veličinu, kdy by po dobu vedeného trestního řízení nebylo zřejmé, zda prekluzivní lhůta stála, anebo běžela, tedy zda uběhla, či nikoli. Prekluzivní lhůta je objektivně ohraničeným časovým úsekem, ve kterém může dojít ke změně výše daňové povinnosti daňového subjektu. Jednotlivé úkony, které běh prekluzivní lhůty ovlivňují, je proto třeba vykládat v maximální míře objektivně tak, aby byla zachována předvídatelnost a jistota daňových subjektů.

[45] Na stavení prekluzivní lhůty z důvodu trestního stíhání nemá vliv ani zahájení daňové kontroly. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu zahájením daňové kontroly běží tříletá lhůta pro stanovení daně znovu od okamžiku, kdy byla daňová kontrola zahájena. Jedná se proto o úkon, který běh lhůty pro stanovení daně ovlivňuje samostatně a odlišně od trestního stíhání (stavení lhůty v případě trestního stíhání vs. přerušování a započítání běhu lhůty nové v případě daňové kontroly). Mezi těmito dvěma skutečnostmi tedy není dána provázanost, každá z nich prekluzivní lhůtu a její běh ovlivňuje samostatně a na sobě zcela nezávisle.

[46] Nejvyšší správní soud nicméně přisvědčuje stěžovateli v té části její argumentace, dle které stavení prekluzivní lhůty z důvodu trestního stíhání neznámá, že by měl správce daně rezignovat na vlastní kontrolní činnost. Probíhající trestní řízení nemůže být důvodem, aby správce daně v rámci daňové kontroly nečinil žádné úkony. Naopak jeho povinností je vést daňovou kontrolu bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu) tak, aby kontrolním postupem zasahoval co nejméně do práv kontrolovaného daňového subjektu. Správce daně proto nemůže pouze nečinně vyčkávat, jak skončí trestní řízení, nýbrž musí sám aktivně činit kroky k ukončení kontrolního postupu. Pokud by správce daně aktivně kroky vedoucí k ukončení daňového řízení nečinil, může daňový subjekt využít prostředky obrany, které mu právní úprava poskytuje pro případ nečinnosti správního orgánu.

[47] V nynější věci však krajský soud správně uvedl, že žalovaný nečinně nevyčkával na skončení trestního řízení. Doba trestního řízení se časově překrývala s řadou odeslaných mezinárodních dožádání. Žalovaný tedy samostatně činil kroky v rámci daňové kontroly za účelem prověření konkrétních zdanitelných plnění stěžovatelky.

III.3 Souběh důvodů, které staví lhůtu pro stanovení daně

[48] V rámci třetího okruhu námitek pak stěžovatelka upozornila na to, že krajský soud nepřipustně počítal dobu, po kterou se prekluzivní lhůta souběžně stavila z důvodu trestního

stíhání a odeslaných mezinárodních dožádání. Dle stěžovatelky není možné v případě, kdy v konkrétní den prekluzivní lhůta neběží souběžně ze dvou důvodů dle § 148 odst. 4 daňového řádu, aby se tento den do celkového běhu lhůty započel dvakrát. Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti se stěžovatelčinou argumentací ztotožnil, přičemž připustil, že se sám nesprávného dvojího započtení dopustil ve vyjádření k žalobě.

[49] Nejvyšší správní soud stěžovatelčině argumentaci i potvrzujícímu vyjádření žalovaného přisvědčuje. Nastanou-li v jeden den souběžně dva různé důvody dle § 148 odst. 4 daňového řádu, které běh prekluzivní lhůty zastaví, dochází ke kumulaci těchto důvodů, avšak nikoli ke zdvojení délky období (v příkladu uvedeného jednoho dne na dva dny), po kterou se prekluzivní lhůta staví. Uvedené tedy znamená pouze tolik, že se prekluzivní lhůta zastaví po dobu tohoto jednoho dne, a sice ze dvou (souběžně existujících) zákonných důvodů. K prodloužení délky období, po které se prekluzivní lhůta staví, při kumulaci důvodů dle § 148 odst. 4 daňového řádu samozřejmě nedochází a docházet nemůže.

[50] Pokud se jedná o závěry krajského soudu pro zdaňovací období leden až květen 2016, ve kterých se stavení prekluzivní lhůty z důvodu trestního stíhání a odeslaných mezinárodních dožádání překrývalo, obsahuje odůvodnění krajského soudu pouze strohé odůvodnění, že trestní stíhání způsobilo další stavení prekluzivní lhůty. Bez podrobného rozboru tedy nebylo možno určit, zda krajský soud časový úsek, ve kterém došlo k překryvu důvodů stavení prekluzivní lhůty, započel jednou, anebo skutečně (nepřípustně) dvakrát. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud běh prekluzivní lhůty za příslušná zdaňovací období sám přepočítal a v tabulkách připojených níže podrobně rozebral ta z nich, kde k namítanému pochybení krajského soudu skutečně došlo.

Leden 2016

Materiální zahájení daňové kontroly	5. 3. 2018
Konec prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu	5. 3. 2021
Stavení lhůty z důvodu odeslaných mezinárodních dožádání	od 5. 3. 2018 do 12. 2. 2019 – 345 dnů od 19. 2. 2020 do 7. 9. 2022 – 932 dnů celkově 1277 dnů
Trestní stíhání	od 21. 8. 2019 do 24. 1. 2023 – 1253 dnů
Překryv trestního stíhání a mezinárodních dožádání	od 19. 2. 2020 do 7. 9. 2022
Trestní stíhání samostatně stavilo prekluzivní lhůtu po časové období	od 21. 8. 2019 do 18. 2. 2020 – 182 dnů od 8. 9. 2022 do 24. 1. 2023 – 139 dnů celkově 321 dnů
Prekluzivní lhůta se stavila celkově	1598 (1277 + 321)
Výsledné datum konce prekluzivní lhůty	5. 3. 2021 + 1598 dnů 20. 7. 2025
Datum uvedené krajským soudem	25. 2. 2026
Datum skutečného ukončení daňové kontroly žalovaným	10. 5. 2024

Únor 2016

Materiální zahájení daňové kontroly	5. 3. 2018
-------------------------------------	------------

pokračování

Konec prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu	5. 3. 2021
Stavení lhůty z důvodu odeslaných mezinárodních dožádání	od 5. 3. 2018 do 12. 2. 2019 – 345 dnů od 19. 2. 2020 do 7. 9. 2022 – 932 dnů celkově 1277 dnů
Trestní stíhání	od 21. 8. 2019 do 24. 1. 2023 – 1253 dnů
Překryv trestního stíhání a mezinárodních dožádání	od 19. 2. 2020 do 7. 9. 2022
Trestní stíhání samostatně stálo prekluzivní lhůtu po časové období	od 21. 8. 2019 do 18. 2. 2020 – 182 dnů od 8. 9. 2022 do 24. 1. 2023 – 139 dnů celkově 321 dnů
Prekluzivní lhůta se stavila celkově	1598 dnů (1277 + 321)
Výsledné datum konce prekluzivní lhůty	5. 3. 2021 + 1598 dnů 20. 7. 2025
Datum uvedené krajským soudem	25. 3. 2026
Datum skutečného ukončení daňové kontroly žalovaným	10. 5. 2024

Březen 2016

Materiální zahájení daňové kontroly	7. 3. 2018
Konec prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu	7. 3. 2021
Stavení lhůty z důvodu odeslaných mezinárodních dožádání	od 7. 3. 2018 do 12. 2. 2019 – 343 dnů od 19. 2. 2020 do 3. 3. 2021 – 379 dnů od 28. 4. 2021 do 7. 9. 2022 – 498 dnů celkově 1220 dnů
Trestní stíhání	od 21. 8. 2019 do 24. 1. 2023 – 1253 dnů
Překryv trestního stíhání a mezinárodních dožádání	od 19. 2. 2020 do 3. 3. 2021 od 28. 4. 2021 do 7. 9. 2022
Trestní stíhání samostatně stálo prekluzivní lhůtu po časové období	od 21. 8. 2019 do 18. 2. 2020 – 182 dnů od 4. 3. 2021 do 27. 4. 2021 – 55 dnů od 8. 9. 2022 do 24. 1. 2023 – 139 dnů celkově 376 dnů
Prekluzivní lhůta se stavila celkově	1596 dnů (1220 + 376)
Výsledné datum konce prekluzivní lhůty	7. 3. 2021 + 1596 20. 7. 2025
Datum uvedené krajským soudem	25. 4. 2026
Datum skutečného ukončení daňové kontroly žalovaným	10. 5. 2024

Duben 2016

Materiální zahájení daňové kontroly	17. 1. 2018
Konec prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu	17. 1. 2021
Stavení lhůty z důvodu odeslaných mezinárodních dožádání	od 17. 1. 2018 do 12. 2. 2019 – 392 dnů od 19. 2. 2020 do 3. 3. 2021 – 379 dnů od 28. 6. 2021 do 7. 9. 2022 – 437 dnů

	celkově 1208 dnů
Trestní stíhání	od 21. 8. 2019 do 24. 1. 2023 – 1253 dnů
Překryv trestního stíhání a mezinárodních dožádání	od 19. 2. 2020 do 3. 3. 2021 od 28. 6. 2021 do 7. 9. 2022
Trestní stíhání samostatně stálo prekluzivní lhůtu po časové období	od 21. 8. 2019 do 18. 2. 2020 – 182 dnů od 4. 3. 2021 do 27. 6. 2021 – 116 dnů od 8. 9. 2022 do 24. 1. 2023 – 139 dnů celkově 437 dnů
Prekluzivní lhůta se stála celkově	1645 dnů (1208 + 437)
Výsledné datum konce prekluzivní lhůty	17. 1. 2021 + 1645 dnů 20. 7. 2025
Datum uvedené krajským soudem	25. 5. 2026
Datum skutečného ukončení daňové kontroly žalovaným	10. 5. 2024

Květen 2016

Materiální zahájení daňové kontroly	7. 3. 2018
Konec prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu	7. 3. 2021
Stavení lhůty z důvodu odeslaných mezinárodních dožádání	od 7. 3. 2018 do 5. 10. 2018 – 213 dnů od 19. 2. 2020 do 4. 6. 2020 – 107 dnů od 28. 6. 2021 do 7. 9. 2022 – 437 dnů celkově 757 dnů
Trestní stíhání	od 21. 8. 2019 do 24. 1. 2023 – 1253 dnů
Překryv trestního stíhání a mezinárodních dožádání	od 19. 2. 2020 do 4. 6. 2020 od 28. 6. 2021 do 7. 9. 2022
Trestní stíhání samostatně stálo prekluzivní lhůtu po časové období	od 21. 8. 2019 do 18. 2. 2020 – 182 dnů od 5. 6. 2020 do 27. 6. 2021 – 388 dnů od 8. 9. 2022 do 24. 1. 2023 – 139 dnů celkově 709 dnů
Prekluzivní lhůta se stála celkově	1466 dnů (757 + 709)
Výsledné datum konce prekluzivní lhůty	7. 3. 2021 + 1466 dnů 12. 3. 2025
Datum uvedené krajským soudem	25. 4. 2026
Datum skutečného ukončení daňové kontroly žalovaným	10. 5. 2024

[51] Na základě provedeného přepočtu Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se skutečně dopustil pochybení tím, že dobu, po kterou prekluzivní lhůta neběžela jak z důvodu odeslaných mezinárodních dožádání, tak probíhajícího trestního stíhání stěžovatelky, nepřipustně započítal dvakrát. Konec prekluzivní lhůty u zdaňovacích období leden 2016 až květen 2016 tak v důsledku toho stanovil chybně. Jak je ovšem patrné z tabulek uvedených výše, nemělo toto pochybení vliv na zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu a jeho výsledný závěr, že žalovaný u příslušných zdaňovacích období ukončil daňovou kontrolu ve lhůtě pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud proto z tohoto důvodu nepřistoupil ke zrušení napadeného rozsudku, neboť závěr krajského soudu, že žalovaný za

pokračování

zdaňovací období leden až květen 2016 nevedl daňovou kontrolu nezákonně po uplynutí lhůty pro stanovení daně, ob stojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[53] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

[54] Žalobkyně (stěžovatelka) zaplatila v řízení o kasační stížnosti soudní poplatek 5 000 Kč. Jelikož však podala kasační stížnost opakovaně poté, co byl předchozí rozsudek krajského soudu k její kasační stížnosti zrušen, netížila ji dle § 6a odst. 5 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, poplatková povinnost. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku žalobkyni (§ 10 odst. 1 zákona o soudních poplatcích), a to ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku dle § 10a odst. 1 téhož zákona.

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

V Brně dne 20. února 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu