



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **JBC Group a. s.**, se sídlem Praha 10, U Švehlova altánu 1601/15, zastoupená JUDr. Janou Fuksovou, LL.M., advokátkou se sídlem Praha 8, Pobřežní 648/1a, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2024, č. j. 18 Af 9/2024-75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 26 015 Kč k rukám její zástupkyně, advokátky JUDr. Jany Fuksové, LL.M., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 24. 5. 2022, č. j. 4998606/22-2010-53521-106989 (dále jen „dodatečný platební výměr“), žalobkyni doměřil podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve spojení s § 143, § 147 a § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 30. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2019 ve výši 7 757 338 Kč a podle § 251

odst. 3 daňového řádu deklaroval vznik její zákonné povinnosti uhradit z této částky penále v celkové výši 1 551 467 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že u žalobkyně došlo prostřednictvím restrukturalizace k vytvoření umělého prostředí, které umožnilo získat fyzickým osobám (majitelům) žalobkyně prostřednictvím vratek příplatků mimo základní kapitál hrazených z ostatních kapitálových fondů výplaty podílu na zisku z obchodní korporace EGE, spol. s r. o. (dále jen „EGE“, nebo „dceřina společnost“), bez zatížení srážkovou daní. Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 5. 2024, č. j. 14212/24/5200-10421-712995, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr, přičemž se plně ztotožnil se závěry správce daně.

[2] Proti rozhodnutí žalované podala žalobkyně žalobu, na jejímž základě Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zrušil rozhodnutí žalované i dodatečný platební výměr a věc vrátil žalované k dalšímu řízení.

[3] V logice žalobních námitek se městský soud nejprve zaměřil na posouzení tvrzené prekluze práva na stanovení daně. Vyšel z právní úpravy § 148 daňového řádu a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž je lhůta pro stanovení daně lhůtou zákonnou, hmotněprávní a prekluzivní, k jejímuž uplynutí je nutno přihlížet z úřední povinnosti.

[4] Mezi účastníky nebylo sporné, že správce daně dne 21. 5. 2021 vydal výzvu k podání daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (č. j. 4725746/21/2010-53521-106989) a že dne 2. 8. 2021 bylo žalobkyni doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 7. 2021, č. j. 1736919/21/2201-62561-302347. Sporným zůstalo určení okamžiku, kdy byla daňová kontrola fakticky zahájena, a zda již před tímto formálním oznámením nedošlo k provádění skryté daňové kontroly, jež by měla za následek přerušení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu.

[5] Městský soud se podrobně zabýval jednotlivými úkony správce daně předcházejícími formálnímu zahájení daňové kontroly. Nepřisvědčil žalobkyni v tom, že výzvy adresované bankovní instituci (zejména z ledna a dubna 2020) již samy o sobě představovaly kontrolní postup, neboť akceptoval názor daňových orgánů, že směřovaly k získání obecných informací o osobách zapojených do holdingu EGE a měly povahu vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu.

[6] Odlišný závěr však městský soud učinil ve vztahu ke Sdělení správce daně ze dne 10. 12. 2020, č. j. 2341456/20/2201-62561-302437 (dále jen „Sdělení“), adresovanému přímo žalobkyni (doručeno dne 14. 12. 2020). Toto sdělení obsahovalo cílené požadavky na doložení konkrétních účetních a daňových podkladů vztahujících se k výplatám podílů na zisku, ostatním kapitálovým fondům a k vylučování výnosů a nákladů v daňových příznacích. Podle městského soudu tak správce daně již v této fázi nejen shromažďoval podklady, ale současně ověřoval správnost daňových tvrzení žalobkyně a opatroval důkazní prostředky pro zjištění a stanovení daně.

[7] Tento závěr městský soud podpořil rovněž obsahem úředního záznamu ze dne 20. 5. 2021, č. j. 1388679/21/2201-62561-302437 (dále jen „Úřední záznam“), v němž správce daně shrnul výsledky analýzy peněžních toků v rámci koncernu EGE, učinil skutkové závěry o výplatách podílů na zisku a formuloval právní závěr o zneužití práva. Městský soud

pokračování

uzavřel, že rozsah a povaha těchto úvah již přesahovaly rámec vyhledávací činnosti a odpovídaly materiálním znakům daňové kontroly ve smyslu § 87 daňového řádu.

[8] Na tomto základě dospěl městský soud k závěru, že nejpozději doručení Sdělení ze dne 10. 12. 2020 byla u žalobkyně zahájena skrytá daňová kontrola, která přerušila běh dosavadní lhůty pro stanovení daně a založila běh lhůty nové. Tato lhůta proto uplynula dne 10. 12. 2023, přičemž žádný z pozdějších úkonů správce daně (včetně výzev k podání dodatečného daňového tvrzení či vydání dodatečného platebního výměru) již nemohl vést k jejímu prodloužení, neboť nebyl učiněn v posledních 12 měsících jejího běhu. Městský soud proto uzavřel, že doměření daně za zdaňovací období roku 2019 bylo provedeno po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a bylo tak v rozporu s § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu.

[9] Nad rámec nezbytného odůvodnění se městský soud stručně vyjádřil i k žalobním námitkám směřujícím proti závěru o zneužití práva, přičemž v této části se ztotožnil se skutkovým i právním hodnocením žalovaného; tyto úvahy však neměly vliv na výsledek řízení vzhledem k již zjištěné prekluzi práva na stanovení daně.

[10] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[11] Stěžovatel předně poukazuje na to, že otázkou povahy úkonů správce daně z hlediska možného překročení mezi vyhledávací činností a faktického zahájení daňové kontroly se již zabýval v řízení týkajícím se zdaňovacího období roku 2018. V rozhodnutí o odvolání ze dne 29. 11. 2023, č. j. 39489/23/5200-10421-712995, zrušil rozhodnutí správce daně právě z důvodu, že ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období došlo k překročení mezi vyhledávací činností, což mělo dopad i na běh lhůty pro stanovení daně. Zdůrazňuje však, že závěry přijaté pro zdaňovací období roku 2018 nelze bez dalšího přenášet i na zdaňovací období roku 2019.

[12] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle něhož doručení Sdělení představovalo faktické zahájení daňové kontroly i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2019. Připomíná, že podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 je daňová kontrola zahájena teprve tehdy, jsou-li současně splněny tři podmínky: (i) musí jít o úkon vůči daňovému subjektu, (ii) jehož obsahem je vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, a (iii) správce daně při něm musí začít zjišťovat daňovou povinnost nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu. Připouští, že i sdělení požadující doložení určitých podkladů může takový úkon představovat, avšak pouze za splnění podmínek plynoucích z judikatury Nejvyššího správního soudu (například rozsudek ze dne 17. 5. 2023, č. j. 10 Afs 118/2021 - 74).

[13] V posuzované věci má stěžovatel za to, že zejména druhá z výše uvedených podmínek splněna nebyla. Ze samotného obsahu Sdělení je podle něj zřejmé, že požadované podklady se vztahovaly výlučně ke zdaňovacím obdobím let 2017 a 2018, což je patrné nejen z výslovného požadavku na doložení účetního deníku za tato období, ale i z odůvodnění, jímž správce daně svůj postup zdůvodnil. Zdaňovací období roku 2019 není ve Sdělení nijak zmíněno, a z jeho obsahu proto nelze dovodit, že by správce daně hodlal v této fázi prověřovat i daňovou povinnost za toto období.

[14] Stěžovatel polemizuje rovněž se závěrem městského soudu, který dovedl dopad Sdělení i na zdaňovací období roku 2019 zejména z obsahu pozdějšího Úředního záznamu. Podle stěžovatele městský soud vychází z mylného předpokladu, že správce daně již při vydání Sdělení prověřoval daňovou povinnost jak za rok 2018, tak za rok 2019. Skutečnost, že v úředním záznamu byly formulovány závěry dopadající i na zdaňovací období roku 2019, je podle něj důsledkem následného vyhodnocení informací získaných při prověřování předchozích zdaňovacích období, nikoliv důkazem toho, že by již Sdělení směřovalo i k roku 2019. Potřeba prověřit i toto období podle stěžovatele vyplynula až z poznatků získaných ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018, přičemž kontrolní postup ve vztahu k roku 2019 byl zahájen teprve doručením oznámení o zahájení daňové kontroly dne 2. 8. 2021. Na podporu svých závěrů stěžovatel poukazuje rovněž na skutečnost, že Úřední záznam byl sepsán s výrazným časovým odstupem od vydání Sdělení a že před jeho vydáním správce daně činil vůči třetím osobám výzvy v rámci vyhledávací činnosti, které směřovaly k obecnému zjištění struktury holdingu a identifikaci zapojených osob ve vztahu ke zdaňovacím obdobím předcházejícím roku 2019.

[15] Stěžovatel nesouhlasí ani s aplikací judikatury Nejvyššího správního soudu, na niž městský soud odkázal, zejména rozsudku č. j. 1 Afs 148/2019 - 59. Uvádí, že tento rozsudek se týkal situace, kdy byla daňová kontrola zahájena formálním postupem, avšak bez výslovného vymezení jejího rozsahu. V nyní posuzované věci však podle něj nejde o otázku rozsahu již zahájené kontroly, nýbrž o posouzení, zda vůbec došlo k jejímu zahájení, a především zda byl vymezen její předmět. Z obsahu Sdělení podle stěžovatele nijak neplyne, že by jeho předmětem byla i daňová povinnost za zdaňovací období roku 2019, a z uvedené judikatury nelze dovozovat, že by v případě absence vymezení předmětu kontroly bylo možné považovat tento předmět za neomezený.

[16] Dále stěžovatel zdůrazňuje, že kontrola jedné daně za určité zdaňovací období nemůže automaticky znamenat kontrolu dalších zdaňovacích období. Tento závěr podle něj podporuje i rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 7. 2023, č. j. 31 Af 6/2023 - 81, podle něhož nelze z kontrolní činnosti vztahující se k určitému časovému úseku automaticky dovozovat zahájení daňové kontroly i za další období.

[17] Za nesprávné považuje stěžovatel rovněž to, že městský soud opřel své závěry o obsah Úředního záznamu, který nepředstavoval úkon správce daně vůči daňovému subjektu, a tudíž nemohl představovat zahájení daňové kontroly. Zdůrazňuje, že správce daně musí mít možnost vyhodnocovat informace získané v předchozích řízeních za účelem stanovení dalšího procesního postupu, aniž by takové vyhodnocení samo o sobě zakládalo zahájení daňové kontroly. Opačný výklad by podle něj fakticky znemožnil aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2024, č. j. 2 Afs 292/2023 - 34, podle něhož využití informací z předchozích řízení samo o sobě neznamená překročení mezí vyhledávací činnosti.

[18] Závěrem stěžovatel shrnuje, že městský soud nesprávně posoudil okamžik faktického zahájení daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2019, a v důsledku toho i otázku uplynutí lhůty pro stanovení daně. Sdělení ze dne 10. 12. 2020 se podle něj týkalo

pokračování

výlučně předchozích zdaňovacích období a nenaplnovalo znaky zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k roku 2019; samotná skutečnost, že poznatky získané při prověřování předchozích období vedly následně k doměření daně i za toto období, nemůže bez dalšího znamenat, že kontrolní postup byl zahájen i k tomuto zdaňovacímu období.

[19] Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry napadeného rozsudku ohledně prekluze práva na stanovení daně v důsledku zahájení skryté daňové kontroly doručením Sdělení správce daně. Současně uvedla, že nesouhlasí s posouzením otázky zneužití práva městským soudem, jelikož však tato otázka není předmětem řízení o kasační stížnosti, dále se k ní nevyjadřovala.

[20] K první kasační námitce, podle níž Sdělení nevymezovalo dostatečně rozsah daňové kontroly, žalobkyně uvedla, že jde o námitku účelovou a vnitřně rozpornou. Poukázala na rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 11. 2023, kterým byl zrušen platební výměr za zdaňovací období roku 2018, a řízení bylo zastaveno pro prekluzi práva na stanovení daně. V tomto rozhodnutí stěžovatel sám konstatoval, že skrytá daňová kontrola ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018 byla zahájena právě tímž Sdělením. Podle žalobkyně tak stěžovatel implicitně uznal, že rozsah sdělení byl způsobilý překročit meze vyhledávací činnosti; tvrzení, že tentýž úkon nebyl způsobilý vymezit rozsah kontroly, je proto podle žalobkyně nevěrohodné.

[21] Ke druhé kasační námitce, podle níž se Sdělení nevztahovalo na projednávané zdaňovací období roku 2019 a nemohlo tedy vést k zahájení daňové kontroly za toto období, žalobkyně uvedla, že se ztotožňuje se závěrem městského soudu, podle něhož bylo vymezení Sdělení jen na zdaňovací období let 2017 a 2018 pouze formální (navenek), nikoli materiální. Žalobkyně nerozporuje, že kontrola jednoho zdaňovacího období sama o sobě neznamená zahájení kontroly dalších období, zdůrazňuje ale, že projednávaná věc odpovídá výjimce, již připustil Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku č. j. 31 Af 6/2023 - 81, neboť vyhledávací činnost správce daně i následné kontrolní kroky se fakticky zaměřovaly na totožná zdaňovací období. Žalobkyně zdůraznila, že správce daně již v době vydání Sdělení přesně věděl, na jaké konkrétní skutečnosti se chce zaměřit, a vyžádal si rozsáhlé množství konkrétních účetních a daňových podkladů. Z jeho následné činnosti je podle žalobkyně zřejmé, že se zaměřoval na zdaňovací období roku 2018 i na rok 2019. V tomto ohledu odkázala zejména na Úřední záznam, jímž byly převzaty důkazní prostředky vztahující se k oběma zdaňovacím obdobím, dále na analýzy finančních toků za období let 2015–2019 a na skutečnost, že odůvodnění výzev k podání dodatečných daňových tvrzení za zdaňovací období 2018 a 2019 ze dne 21. 5. 2021, č. j. 4725663/21/2010-53521-106989 a č. j. 4725746/21/2010-53521-106989, bylo v obou případech totožné.

[22] Žalobkyně dále uvedla, že projednávanou věc nelze ztotožňovat se skutkovými okolnostmi řešenými v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 6/2023 - 81, neboť v tamním případě se jednalo o obecné a necílené dotazy správce daně, zatímco v nynější věci šlo o intenzivní, konkrétně zaměřenou a systematickou činnost správce daně, vykazující znaky materiálně zahájené daňové kontroly. Omezení této kontroly pouze na zdaňovací období let 2017 a 2018 proto považuje žalobkyně za čistě formální.

[23] K námitce stěžovatele, že městský soud nemohl opřít své závěry o obsah Úředního záznamu, jelikož tento úkon nebyl směřován vůči žalobkyni, žalobkyně uvedla, že se s touto argumentací již městský soud přesvědčivě vypořádal. Odkázala přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu (například rozsudky ze dne 28. 7. 2022 č. j. 3 Afs 8/2020 - 41, a ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021 - 32), podle níž mohou být úřední záznamy relevantním podkladem pro posouzení existence skryté daňové kontroly, pokud dokládají, že cílem dosavadních kroků správce daně bylo již od počátku detailní ověření daňové povinnosti daňového subjektu. Podle žalobkyně kasační argumentace v této části pouze opakuje námitky již uplatněné v řízení před městským soudem.

[24] Žalobkyně rovněž odmítla názor stěžovatele, že závěry městského soudu popírají smysl a účel výzev k podání dodatečných daňových tvrzení podle § 145 daňového řádu. Zdůraznila, že judikatura Nejvyššího správního soudu sice připouští získávání podkladů pro vydání těchto výzev mimo daňovou kontrolu, avšak nikoli v rozsahu a intenzitě, která by fakticky nahrazovala kontrolní postupy podle daňového řádu. V projednávané věci podle žalobkyně správce daně neobstarával pouze dílčí poznatky, nýbrž prováděl rozsáhlou a systematickou kontrolní činnost, což ostatně stěžovatel sám uznal v rozhodnutí týkajícím se zdaňovacího období roku 2018.

[25] V replice stěžovatel k námitce vymezení rozsahu a předmětu daňové kontroly namítá, že Sdělení nevymezovalo dostatečně předmět a rozsah daňové kontroly ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2019, a nelze jej proto považovat za úkon zahajující daňovou kontrolu. Odmítá použití právního názoru Nejvyššího správního soudu plynoucího z rozsudku č. j. 1 Afs 148/2019 - 59, neboť ten podle stěžovatele nelze vztáhnout na případy skryté daňové kontroly.

[26] Stěžovatel zdůrazňuje, že hlavním důvodem pro neúčinnost Sdělení je absence vymezení předmětu kontroly, nikoli jejího rozsahu. Důvody zrušení platebního výměru za rok 2018 nevedou automaticky ke stejnému závěru i pro rok 2019. Dále stěžovatel namítá, že žalobkyně a městský soud nesprávně interpretují zaměření správce daně, který se soustředil pouze na zdaňovací období roku 2018. Stěžovatel setrvává na tom, že správce daně může vyhodnotit informace získané z předchozích kontrol a na jejich základě vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Takové vyhodnocení podle stěžovatele nepředstavuje kontrolní postup ani obcházení právní úpravy, a to i ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím stejné daně. Stěžovatel upozorňuje, že doručením Sdělení došlo k zahájení kontrolního postupu pouze za zdaňovací období roku 2018 a poznatky získané touto činností byly následně využity k posouzení důvodnosti provedení dalších kroků vůči roku 2019.

[27] Žalobkyně ve vyjádření k replice stěžovatele nesouhlasí s jeho tvrzením, že Sdělení nevymezovalo dostatečně předmět a rozsah daňové kontroly za zdaňovací období roku 2019. Stěžovatel se sice domáhá komplexního posouzení, ale sám přistupuje k hodnocení věci izolovaně. I když Sdělení formálně vycházelo z výzev k součinnosti třetích osob vztahujících se k letům 2017 a 2018, Úřední záznam jednoznačně dokládá, že správce daně na jejich základě hodnotil i zdaňovací období roku 2019. Městský soud tudíž správně konstatoval, že materiální účinek Sdělení přesahoval formální rámec, a že materiální stav má přednost před formálním.

pokračování

[28] Žalobkyně odmítá také námitku stěžovatele, že mezi jednotlivými kroky správce daně neexistovala časová souvztažnost. Správce daně obdržel odpovědi na Sdělení dne 19. 1. 2021 a Úřední záznam vydal po necelých čtyřech měsících, což odpovídá standardní správní praxi. Žalobkyně zdůrazňuje, že stěžovatel mylně marginalizuje rozsah činnosti správce daně; jeho vyhledávací činnost byla rozsáhlá, konkrétní a cílená, a nelze ji považovat za izolované získávání dílčích poznatků. Skutečné hodnocení a osvědčování informací přesahovalo rámec pouhé vyhledávací činnosti a představovalo kontrolní postup podle daňového řádu. Podle žalobkyně výklad stěžovatele by vedl k absurdnímu závěru, že by správce daně mohl kontrolní postupy fakticky vynechat, což by narušovalo doktrínu kontrolních postupů.

[29] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] Předmětem nyní projednávané kasační stížnosti je toliko otázka prekluze práva správce daně stanovit daň. Městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel za předmětné zdaňovací období ještě před formálním zahájením daňové kontroly za zdaňovací období roku 2019 prováděl u stěžovatelky i za toto zdaňovací období skrytou daňovou kontrolu. Nebylo proto možné počátek nové lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu vázat na formální zahájení daňové kontroly dne 2. 8. 2021 doručením oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 7. 2019, č. j. 736919/21/2201-62561-302347 žalobkyni, nýbrž již na „zahájení“ skryté daňové kontroly doručením Sdělení ze dne 10. 12. 2020, č. j. 2341456/20/2201-62561-302437, dne 14. 12. 2020.

[32] Jelikož se městský soud ve svém rozsudku podrobně zabýval institutem skryté daňové kontroly, Nejvyšší správní soud pouze obecně doplňuje, že tato otázka je bytostně spojena s rozlišováním mezi *vyhledávací činností* (jakožto vyhledávacím postupem) a *daňovou kontrolou* (kontrolním postupem).

[33] V rámci *vyhledávací činnosti* správce daně podle § 78 odst. 3 daňového řádu ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v patřičném rozsahu, opatřuje nezbytná vysvětlení a provádí místní šetření. Vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění jejich povinností při správě daní může správce daně před zahájením řízení i v jeho průběhu, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 78 odst. 1 a 2 daňového řádu).

[34] Oproti tomu předmětem *daňové kontroly* jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen její předmět a rozsah 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 účinném do 21. 12. 2020). V aktuálním znění daňového řádu je zahájení daňové kontroly vázáno (pouze) na doručení oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly (§ 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021).

[35] Kromě vyhledávací činnosti a daňové kontroly upravuje daňový řád další postupy při správě daní (vysvětlení, místní šetření, postup k odstranění pochybností). Z hlediska posouzení projednávané věci je podstatné to, že správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Správce daně je povinen respektovat při své činnosti zákonný rámec konkrétního postupu při správě daní a pohybovat se pouze v jeho mezích. Jakmile si tedy správce daně stanoví rozsah otázek, které hodlá prověřit, musí respektovat zákonem stanovené podmínky pro uplatnění jednotlivých postupů a současně základní zásady správy daní, zejména v podobě povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29; nebo ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS).

[36] Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování. Provádění dokazování předvídá daňový řád pouze v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, nikoli při vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS).

[37] Obsahem vyhledávací činnosti je sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Při vyhledávací činnosti nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „sbírá indicie o skutkovém stavu“, tedy z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které může následně zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů v situaci, kdy správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, a tedy *de facto* přistoupí k provádění dokazování (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41).

[38] Otázka rozlišení vyhledávací činnosti (tj. postupu předpokládaného zákonem) a tzv. *skryté daňové kontroly* (kdy již v rozporu s právem dochází k překračování výše popsaných mantinelů vyhledávací činnosti, tj. dochází ke zjišťování skutkového stavu věci bez odpovídajících procesních záruk pro daňový subjekt) vyžaduje komplexní posouzení konkrétních úkonů. Vedle toho je zapotřebí zohlednit také množství a rozsah podkladů vyžádaných a prověřovaných správcem daně a dalších okolností samotné vyhledávací činnosti, zejména skutečností, které vyhledávací činnosti předcházely a které následovaly. Teprve na základě celkového zhodnocení všech okolností posuzované věci lze vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal vyhledávací činnosti, či zda již fakticky spadal do rámce daňové kontroly (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32).

pokračování

[39] Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud uvedeným požadavkům dostal a komplexně vyhodnotil činnost správce daně před formálním zahájením daňové kontroly. Ze spisu bylo zjištěno, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti opakovaně oslovil bankovní instituci (ČSOB), od níž si vyžádal údaje o účtech akcionářů společnosti EGE, jejich otevření, i informace o osobách disponujících s účty. Následně rozšířil dotazy též na subjekty stojící mimo skupinu EGE. V rámci výzvy adresované J.B. (jediný akcionář žalobkyně) požadoval informace o dispozici s jeho obchodním podílem v EGE, o hodnotě podílu, o nabytí účasti v žalobkyni i o jeho dalších případných majetkových účastech v koncernu. Z odpovědi vyplynulo, že dotčený akcionář vložil své podíly do kapitálu EGE Holding, a. s., a současně nabyl stoprocentní účast v žalobkyni. Současně správce daně vyzval Sdělením žalobkyni k předložení řady účetních podkladů vztahujících se k dlouhodobému finančnímu majetku, kapitálovým fondům, k příjmům z podílů na zisku, k metodice účtování nákladů souvisejících s držbou podílů a dále k předložení účetních knih za roky 2017 a 2018. Své požadavky odůvodnil nejasným původem příjmů, které žalobkyně vyloučila ze základu daně, aniž vyloučila odpovídající náklady. Žalobkyně výzvě vyhověla.

[40] Následně správce daně založil do spisu Úřední záznam obsahující koncept odůvodnění budoucích výzev k podání dodatečných daňových tvrzení. V tomto textu předestřel závěr, že finanční toky v rámci koncernu EGE v letech 2015–2019 vedly k vyplácení zisku, jenž „protekl“ přes EGE Holding, a. s. k mateřským společnostem a jejich vlastníkům formou vratek z kapitálových fondů, tedy bez odvodu srážkové daně. Správce daně uzavřel, že ačkoli žalobkyně formálně splnila podmínky § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, transakční struktura měla za cíl eliminaci daňové povinnosti a mohla naplňovat znaky zneužití práva. Tato argumentace byla následně převzata do samotných výzev k podání dodatečného daňového tvrzení za roky 2018 a 2019. Městský soud dospěl na základě uvedeného k závěru, že Sdělení již neodpovídalo povaze vyhledávací činnosti.

[41] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda postup správce daně, zahájený Sdělením, představoval faktické zahájení daňové kontroly rovněž ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2019, a zda tedy měl dopad na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.

[42] Stěžovatel předně namítá, že Sdělení nesplňovalo požadavky § 87 odst. 1 daňového řádu. Podle jeho tvrzení je pro faktické zahájení daňové kontroly nezbytné, aby byly současně naplněny tři podmínky: (i) úkon správce daně vůči daňovému subjektu, (ii) vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a (iii) zahájení vlastního šetření správce daně směřujícího k zjištění daňové povinnosti nebo prověření tvrzení daňového subjektu. Stěžovatel svůj názor opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 118/2021-74 a konstatuje, že při vydání a doručení Sdělení nebyla naplněna druhá podmínka, konkrétně nedošlo k vymezení předmětu daňové kontroly; z jeho obsahu je patrné, že správce daně požadoval pouze údaje týkající se zdaňovacích období 2017 a 2018, včetně doložení účetního deníku za tato období, přičemž zdaňovací období 2019 v Sdělení vůbec uvedeno nebylo.

[43] Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je *daňová kontrola [...] zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly*

a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

[44] Nejvyšší správní soud konstatuje, že i přes to, že ve Sdělení správce daně nebylo výslovně uvedeno (těž) zdaňovací období roku 2019, z daňového spisu, zejména z Úředního záznamu a následných výzev k podání dodatečného daňového přiznání, jednoznačně vyplývá, že správce daně i ve vztahu k tomuto období fakticky vykonával úkony odpovídající daňové kontrole. Tyto úkony zahrnovaly systematické shromažďování a hodnocení důkazních prostředků, prověřování tvrzení žalobkyně a formulaci závěrů směřujících k případnému doměření daně (analýza finančních toků za roky 2015 – 2019, závěr o zneužití práva apod.). Takový postup nelze považovat za pouhé zjišťování informací; naplňuje totiž znaky tzv. skryté daňové kontroly, neboť byl realizován bez splnění zákonných náležitostí řádného zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[45] Poukazuje-li stěžovatel na podmínky pro zahájení řádné daňové kontroly, lze s ním souhlasit v tom, že dle § 87 odst. 1 daňového řádu musí být současně naplněny všechny tři zákonné náležitosti, včetně výslovného vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. Tyto požadavky však nelze spojovat se skrytou daňovou kontrolou. Ta je skrytá právě proto, že nedošlo k jejímu řádnému zahájení, ale pouze k jejímu faktickému provádění. Prizmatem tvrzení stěžovatele by snad skrytou daňovou kontrolou mohlo být pouze takové jednání správce daně, které by nebylo jen výslovně označeno jako „*daňová kontrola*“, avšak jinak by splňovalo veškeré další náležitosti pro zahájení daňové kontroly. Tak tomu však ve skutečnosti není. Smyslem a účelem institutu skryté daňové kontroly je právě postihnout situace, kdy správce daně tyto zákonné náležitosti nerespektuje, a přesto fakticky vykonává kontrolní činnost odpovídající daňové kontrole. Bylo by vnitřně rozporné, aby existence skryté daňové kontroly byla podmíněna splněním požadavků, jejichž obcházení je jejím definičním znakem. Rozhodujícím kritériem tedy není obsah formálního sdělení správce daně, nýbrž komplexní náhled na skutečný obsah a povahu úkonů, které správce daně vůči daňovému subjektu činil, a to i v případě, že dané zdaňovací období nebylo ve sdělení formálně vymezeno.

[46] Stěžovatel se ve své argumentaci opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 118/2021 - 74, z něhož dovozuje, že k faktickému zahájení daňové kontroly je nezbytné, aby sdělení správce daně výslovně vymezovalo předmět a rozsah kontroly, včetně konkrétního zdaňovacího období. Tomuto výkladu však nelze přisvědčit. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku skutečně posuzoval námitku skryté daňové kontroly, avšak úvahy o nutnosti vymezení předmětu a rozsahu kontroly při jejím zahájení převzal z rozsudku č. j. 7 Afs 390/2019 - 44, který se týkal výlučně *řádneho* zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) totiž definovalo zahájení daňové kontroly jako faktické provedení úkonu, jenž splňuje obsahové požadavky vymezené v tomto ustanovení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019 - 34), na rozdíl od pozdější úpravy, dle které se daňová kontrola zahajuje doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. V rozhodnutí sedmého senátu Nejvyšší správní soud vymezil obsahové náležitosti úkonu, jímž může být daňová kontrola *řádne* zahájena, nikoli

pokračování

však kritéria, za nichž lze dovodit existenci kontroly skryté. Rozsudek č. j. 10 Afs 118/2021 - 74 proto nelze vykládat tak, že by absence výslovného vymezení zdaňovacího období v písemném sdělení správce daně sama o sobě vylučovala existenci skryté daňové kontroly. Takový výklad by nepřipustně směšoval otázku řádného zahájení daňové kontroly s posouzením situace, kdy správce daně fakticky vykonává kontrolní činnost bez splnění zákonných náležitostí dle § 87 odst. 1 daňového řádu. Mechanická aplikace závěru tohoto rozsudku proto není na místě.

[47] Skrytá daňová kontrola je definována *materiální* povahou prováděných úkonů a jejich *účelem*, nikoli jejich *formálním* označením či absencí explicitního vymezení rozsahu či zdaňovacího období. Absence výslovného určení roku 2019 ve Sdělení nijak nezabránila faktickému provádění kontrolních úkonů pokrývajících i toto období, a tím ani existenci skryté daňové kontroly. Přijetím argumentace, že formální absence vymezení zdaňovacího období by měla zrušit účinky fakticky provedené kontroly, by došlo ke zneužití právní úpravy a k obcházení procesních práv daňového subjektu.

[48] Stěžovatel v této souvislosti namítl, že městský soud nesprávně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 148/2019 - 59, jenž se týkal nevymezení rozsahu daňové kontroly, ačkoli v projednávané věci je podle něj sporné samotné zahájení kontroly a vymezení jejího předmětu ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2019. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že městský soud na uvedený judikatorní závěr nepoukázal jako na nosný důvod svého rozsudku, nýbrž zmínil jej toliko podpůrně, a to v reakci na dílčí argumentaci stěžovatele ohledně absence výslovného vymezení kontrolovaných skutečností. Podstatou jeho úvah nebyla otázka formálního vymezení rozsahu či předmětu daňové kontroly, nýbrž posouzení, zda správce daně svými faktickými kroky již překročil meze vyhledávací činnosti a započal s kontrolní činností ve smyslu § 87 daňového řádu. Teprve v tomto kontextu městský soud doplnil, že není-li rozsah daňové kontroly výslovně vymezen, má se podle ustálené judikatury za to, že byla zahájena v nejširším možném rozsahu, tedy ve vztahu ke všem skutečnostem, které mohou s jejím předmětem souviset. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, rozhodné je, zda prováděné úkony svou povahou a účelem odpovídají daňové kontrole, nikoli to, jak jsou formálně označeny či zda je výslovně vymezen jejich rozsah nebo zdaňovací období. Stěžovatelova polemika s podpůrným argumentem městského soudu proto nemůže zpochybnit jeho stěžejní závěr o existenci skryté daňové kontroly.

[49] Dále stěžovatel namítá, že městský soud své závěry nepřipustně opřel o obsah Úředního záznamu ze dne 20. 5. 2021, který byl sepsán až s časovým odstupem a nepředstavoval úkon správce daně vůči daňovému subjektu. Takový interní dokument dle stěžovatele nemůže zpětně založit závěr o zahájení daňové kontroly ani rozšiřovat její předmět.

[50] K tomu je předně třeba uvést, že z odůvodnění napadeného rozsudku je naopak zřejmé, že městský soud si byl plně vědom povahy úředního záznamu jako interní listiny správního orgánu, která sama o sobě nepředstavuje úkon směřující vůči daňovému subjektu a nemůže být způsobilá založit zahájení daňové kontroly ani *ex post* rozšiřovat její předmět (viz odst. 61 odůvodnění napadeného rozsudku).

[51] Městský soud Úřední záznam nevyužil k určení okamžiku zahájení daňové kontroly ani jím nepřipustně „nerozšiřoval“ její předmět, nýbrž jej hodnotil výlučně jako podpůrný skutkový podklad při posuzování skutečného charakteru, zaměření a intenzity úkonů správce daně, které předcházely formálnímu zahájení daňové kontroly. Takový postup je plně v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž mohou interní dokumenty správce daně sehrát významnou roli při posuzování, zda vyhledávací činnost nepřerostla v kontrolní činnost, zejména plyne-li z nich, že účelem dosavadních kroků bylo systematické a detailní ověřování daňové povinnosti (srov. například rozsudek ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 8/2020 - 41). V nyní projednávané věci městský soud použil Úřední záznam toliko jako potvrzující indicii dokládající způsob, jakým správce daně s vyžádanými podklady dále pracoval, a ověřil, že vybočení z mezí vyhledávací činnosti se fakticky vztahovalo i na zdaňovací období roku 2019.

[52] Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje ani námitce stěžovatele, že mezi jednotlivými kroky správce daně absentovala časová souvztažnost. Městský soud nepřehlédl skutečnost, že správce daně před vydáním Sdělení realizoval vyhledávací činnost prostřednictvím výzev k součinnosti třetích osob (ČSOB, J. B.), ani že některé z těchto výzev byly vydány ještě před uplynutím lhůty pro podání daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2019. Tyto výzvy však byly posouzeny jako úkony, které se svým obsahem a zaměřením pohybovaly v mezích vyhledávací činnosti, neboť směřovaly toliko k obecnému zmapování osobních a majetkových vazeb v rámci koncernu EGE, aniž by byly cíleny na konkrétní peněžní toky, hodnocení daňové povinnosti či vymezené zdaňovací období (viz odst. 58 a 59 odůvodnění napadeného rozsudku). Skutečnost, že správce daně takto získané informace v určitém rozsahu průběžně hodnotil za účelem zvolení dalšího postupu, nepředstavuje sama o sobě překročení zákonných mezí vyhledávací činnosti. Teprve následné úkony, jejichž obsahem bylo systematické a cílené prověřování konkrétního skutkového a ekonomického mechanismu s přímým dopadem na daňovou povinnost žalobkyně, byly hodnoceny jako vybočení z rámce vyhledávací činnosti. Předchozí výzvy proto samy o sobě nebyly kvalifikovány jako skrytá daňová kontrola a nehrály roli při určení okamžiku jejího faktického zahájení.

[53] Pokud jde o tvrzený časový odstup mezi Sdělením a Úředním záznamem, Nejvyšší správní soud z daňového spisu ověřil, že Sdělením požadované podklady byly správci daně poskytnuty dne 19. 1. 2021 a Úřední záznam byl sepsán dne 20. 5. 2021. Časový odstup v řádu několika málo měsíců nelze považovat za přetržení věcné a časové kontinuity postupu správce daně, nýbrž odpovídá obvyklé správní praxi nezbytné pro vyhodnocení rozsáhlých podkladů a formulaci navazujících závěrů. Jednotlivé úkony je proto nutno posuzovat v jejich vzájemném kontextu a nikoli izolovaně, jak to činí stěžovatel. Námitka ohledně absence časové souvztažnosti jednotlivých kroků správce daně tedy není důvodná.

[54] Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, že by Úřední záznam měl sloužit ke zpětnému založení zahájení daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2019. Jak městský soud výslovně uvedl, a jak Nejvyšší správní soud potvrdil v předchozí části tohoto rozsudku, absence výslovného vymezení tohoto zdaňovacího období ve Sdělení sama o sobě nevylučuje, že se stalo předmětem fakticky prováděné kontrolní činnosti. Rozhodující je, že správce daně na základě totožných podkladů učinil skutkové i právní závěry vztahující se i ke zdaňovacímu období roku 2019, o čemž svědčí obsah Úředního

pokračování

záznamu, jenž analyzuje rovněž data za tento rok a dovozuje ve vztahu k němu shodný závěr o zneužití práva jako za předchozí zdaňovací období. Tím se zdaňovací období roku 2019 stalo součástí faktické kontrolní činnosti správce daně. Úřední záznam tuto skutečnost *nezakládá*, nýbrž *dokládá*; nadto, jako poukázal rovněž stěžovatel, interní dokument správce daně, který nebyl adresován žalobkyni, z povahy věci ani nemohl sám o sobě zahájit daňovou kontrolu či vyvolat její procesní účinky.

[55] Lze proto uzavřít, že městský soud nezaložil své právní závěry na samotné existenci Úředního záznamu ani mu nepřiznal účinky úkonu správce daně učiněné vůči daňovému subjektu, nýbrž jej hodnotil v mezích judikaturou aprobovaného přezkumu skutečné povahy postupu správce daně. I tato námitka stěžovatele je tak nedůvodná.

[56] Stěžovatel dále namítá, že ze skutečnosti, že správce daně získal při prověřování daňové povinnosti za určitá zdaňovací období poznatky, které mají relevanci i pro další zdaňovací období, nelze bez dalšího dovozovat faktické zahájení daňové kontroly i za toto pozdější období. Tuto úvahu opírá o § 145 odst. 2 daňového řádu, jenž zakotvuje povinnost správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, lze-li důvodně předpokládat budoucí doměření daně, a o rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 292/2023 - 34. Tato stěžovatelova argumentace přehlíží, že uvedené ustanovení nezakládá oprávnění správce daně provádět cílenou (skrytou) kontrolní činnost, nýbrž vymezuje procesní okamžik, kdy lze na základě již existujících poznatků zákoně požadovat dodatečné daňové tvrzení. V projednávané věci však byly tyto poznatky získány postupy, které překročily meze vyhledávací činnosti, neboť správce daně systematicky a cíleně prověřoval konkrétní transakce a hodnotil daňovou povinnost žalobkyně. Takové úkony již nelze podřadit pod vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu, jak již bylo vyloženo výše. Nelze přitom přehlédnout, že předmětem prověřování nebyla izolovaná daňová povinnost za jednotlivá zdaňovací období, nýbrž jeden ucelený skutkový a ekonomický mechanismus výplat podílů na zisku, který se beze změny uplatnil i ve zdaňovacím období roku 2019. Tvrzení stěžovatele, že vyhodnocování dříve získaných informací mimo daňovou kontrolu je legitimní součástí daňového řízení, je sice obecně správné, avšak v nyní posuzované věci nemůže zpětně legitimizovat již provedenou cílenou skrytou kontrolní činnost. Přijetí opačného výkladu by vedlo k nepřijatelnému důsledku, kdy by správce daně mohl neomezeně provádět skrytou daňovou kontrolu a následně ji *ex post* legitimizovat výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení. Takový postup by popíral procesní záruky vyplývající z § 87 a násl. daňového řádu i základní princip právní jistoty daňového subjektu. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ačkoli mohou být poznatky získané při prověřování jednoho zdaňovacího období relevantní (a použitelné) i pro období následující, v projednávané věci nebyly tyto poznatky získány v mezích vyhledávací činnosti, nýbrž v rámci fakticky prováděné skryté daňové kontroly, a nemohly proto založit legitimní předpoklad pro další procesní postup správce daně.

[57] Nejvyšší správní soud závěrem shrnuje, že městský soud správně dovodil, že vymezení Sdělení pouze na zdaňovací období let 2017 a 2018 bylo čistě formálního charakteru. Z obsahu Úředního záznamu a následných Výzev k podání dodatečných daňových tvrzení je patrné, že správce daně cíleně ještě před formálním zahájením daňové kontroly prověřoval i zdaňovací období roku 2019. Kontrolní postup nebyl pouze obecnou nebo vyhledávací činností, nýbrž konkrétně zaměřenou, systematickou a rozsáhlou

kontrolní aktivitou. Správce daně požadoval konkrétní podklady a důkazní prostředky, které byly hodnoceny souběžně pro zdaňovací období let 2018 i 2019, a odůvodnění výzev bylo identické. Tyto skutečnosti jednoznačně dokazují, že omezení materiálně zahájené kontroly na roky 2017 a 2018 bylo formální, přičemž faktická kontrolní činnost směřovala rovněž k roku 2019.

[58] Zbývá dodat, že městský soud shora uvedené závěry správně aplikoval i na samotný výpočet běhu lhůty pro stanovení daně. Běh lhůty pro stanovení srážkové daně za období roku 2019 podle § 148 odst. 1 daňového řádu započal dne 1. 4. 2020. K zahájení daňové kontroly došlo formálně dne 2. 8. 2021, avšak v souladu se shora uvedeným je nutné za faktický začátek daňové kontroly považovat již den 14. 12. 2020, kdy bylo žalobkyni doručeno Sdělení. Lhůta pro stanovení daně tak byla Sdělením v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu prodloužena do 14. 12. 2023. Dne 2. 6. 2022 byl žalobkyni doručen dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období 2019, avšak ten k dalšímu prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 daňového řádu nevedl, jelikož byl žalobkyni oznámen více než 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2019 tak marně uplynula dne 14. 12. 2023. Městský soud se dopustil formální nepřesnosti, uvedl-li datum 10. 12. 2023, vycházející z data vydání Sdělení, a nikoliv jeho oznámení žalobkyni. Uvedené nicméně nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až dne 25. 4. 2024, tj. po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Důsledkem existence skryté daňové kontroly za zdaňovací období roku 2019 tedy je, že právo správce daně na stanovení daně v době rozhodování stěžovatele již prekludovalo.

[59] Jelikož kasační stížnost není důvodná, Nejvyšší správní soud ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. rozsudkem zamítl.

[60] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, má tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení před Nejvyšším správním soudem důvodně vynaložila.

[61] Tyto náklady jsou tvořeny odměnou zástupkyně žalobkyně JUDr. Jany Fuksové, LL.M., která v řízení učinila dva právní úkony, a to vyjádření ke kasační stížnosti a vyjádření k replice stěžovatele [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý z těchto úkonů zástupkyni žalobkyně náleží odměna ve výši 10 300 Kč [§ 7 bod 6 ve spojení s § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu, přičemž výše peněžitého plnění, o něž v řízení jde, překračuje maximální částku 500 000 Kč, viz bod [1] shora], a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 450 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu v příslušném znění). Vzhledem k tomu, že zástupkyně žalobkyně doložila, že je plátkyní DPH, je tato odměna a náhrada hotových výdajů navýšena o částku odpovídající DPH v sazbě 21 %. Celková výše odměny tedy činí 26 015 Kč.

pokračování

[62] K zaplacení náhrady nákladů řízení byla stěžovateli stanovena přiměřená lhůta v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 26. února 2026

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu