

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **PESTALL s. r. o.,** se sídlem Tovární 298, Prachovice, zastoupené advokátem Mgr. et Mgr. Janem Jungem, se sídlem Štěpánská 615/24, Praha 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2017, č. j. 53475/17/5200-21443-712165, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 13. 11. 2019, č. j. 52 Af 9/2018-107,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 13. 11. 2019, č. j. 52 Af 9/2018-107, **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2017, č. j. 53475/17/5200-21443-712165, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 27 808 Kč k rukám jejího zástupce advokáta Mgr. et Mgr. Jana Junga, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni deseti platebními výměry ze dne 20. 1. 2017 daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za měsíce duben, červen, červenec, září a říjen 2011 a za měsíce červen, červenec, srpen září a

říjen 2012 v celkové výši 320 000 Kč a penále 64 000 Kč. Shledal totiž, že uplatněné nároky na odpočet daně spočívající v přijatých zdanitelných plněních za reklamy umístěné na závodních vozech třetích osob při závodech rallye jsou neoprávněné, neboť žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že tato zdanitelná plnění byla skutečně přijata od deklarovaných dodavatelů jako plátců daně. Odvolání, které žalobkyně proti platebním výměrům podala, žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Stejně postupoval i krajský soud, který napadeným rozsudkem zamítl žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného.

[2] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, že lhůta pro stanovení daně v předložené věci uplynula. Uvedl, že úkony, které správce daně prováděl před formálním zahájením daňové kontroly, byly standardní vyhledávací činností a nikoli materiální daňovou kontrolou, a proto neměly žádný vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Místní šetření zachycené v úředním záznamu bylo podle krajského soudu standardním místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti správce daně. Obdobně tomu bylo i u dalších žalobkyní uváděných úkonů, jež byly rovněž běžnou vyhledávací činností *„nedosahující kvality místního šetření.“* Dnem rozhodným pro začátek běhu prekluzivní lhůty tak podle krajského soudu byl den 31. 1. 2014, kdy byla zahájena daňová kontrola. Lhůta pro stanovení daně tedy počala znovu běžet dne 1. 2. 2014. Další rozhodnou skutečností pro běh prekluzivní lhůty byl podle krajského soudu den 23. 1. 2017, kdy byly žalobkyni doručeny dodatečné platební výměry na DPH. Krajský soud v souvislosti s ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu poukázal na judikaturu krajských soudů a Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že doručením dodatečných platebních výměrů žalobkyni došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o rok, tj. až do dne 1. 2. 2018.

[3] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku žalobkyně, že ji měl správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Uvedl, že daňový řád i ustálená judikatura pro „povinnou“ aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu vyžadují, aby zde existoval důvodný předpoklad, že daň bude doměřena a že v předložené věci takový předpoklad před zahájením daňové kontroly nenastal. Krajský soud rovněž odmítl tvrzení, že by správce daně svou průběžnou nečinností způsobil, že se žalobkyně dostala pod časový tlak. Uvedl, že žalobkyně musela být již od počátku daňové kontroly (minimálně však od vydání výzvy dne 25. 1. 2016) srozuměna s tím, že z její strany bude třeba vyvinout řádnou důkazní aktivitu k prokázání předmětných daňových tvrzení ohledně přijaté reklamy na vozech rallye a jejich dodavatelů. Poznamenal rovněž, že z daňového spisu nevyplývá, že by v řízení docházelo k prodlením.

[4] Nedůvodnou shledal krajský soud i polemiku žalobkyně nad oprávněností úředních osob jednat v konkrétních případech v rámci daňové kontroly. Skutečnost, že jejich oprávnění nebylo založeno ve spise, nemá podle něj s ohledem na § 12 odst. 3 a 4 daňového řádu vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Námitky směřující k vedení spisu krajský soud označil za nekonkrétní. Poznamenal, že žalobkyně sice tvrdí, že některé listiny z daňové kontroly chybí v seznamech písemností, avšak neuvádí, která konkrétní listina není ve spise obsažena, i když by tam obsažena být měla, a neuvádí ani konkrétní důvody nezákonnosti, které se daňové orgány špatným vedením spisu měly dopustit. Konstatoval také, že nemůže přezkoumávat žalované rozhodnutí jen na základě domněnek žalobkyně, která pouze předpokládá existenci jiných soupisů a zatajovaných písemností, a že je

rozhodné pouze to, zda žalobkyně byla seznámena se všemi rozhodnými písemnostmi a měla možnost se k nim vyjádřit. Že by s takovými listinami seznámena nebyla, přitom žalobkyně netvrdí.

[5] Zákonnost rozhodnutí žalovaného nemohlo podle krajského soudu ovlivnit ani opožděné přeřazení písemností z vyhledávací části spisu. Krajský soud poznamenal, že žalovaný byl oprávněn tuto chybu správce daně napravit a konstatoval, že žalobkyně byla s veškerými podklady pro rozhodnutí seznámena v průběhu odvolacího řízení. Krajský soud neshledal ani vady v dokazování, jichž se podle žalobkyně měly správní orgány dopustit. Uvedl, že výsledek kontrolního zjištění obsahuje hodnocení důkazů k jednotlivým dodavatelům reklamy a stejně tak je tomu i ve zprávě o daňové kontrole. Poznamenal přitom, že žalobkyně v žalobě neuvádí žádný konkrétní důkaz, který by měl být v těchto písemnostech zmíněn, avšak zmíněn není, a neuvádí ani žádný konkrétní důkazní návrh, se kterým by se správce daně nevypořádal. Uzavřel proto, že obecné tvrzení absence soupisu důkazů a jejich hodnocení nemá oporu ve spise, a že žalobkyni byl dán dostatečný prostor pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění.

[6] Krajský soud nepřisvědčil ani dalšímu okruhu námitek směřujících proti podstatě a důvodům neuznání odpočtů DPH. Závěry žalovaného, jimiž potvrdil zjištění správce daně, krajský soud označil za oprávněné a dostatečně odůvodněné. Poukázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu zabývající se otázkou důkazního břemene v daňovém řízení, na jejímž základě konstatoval, že vyvstanou-li v průběhu daňového řízení pochybnosti o správnosti či pravdivosti daňových dokladů, a tedy i o uskutečnění zdanitelných plnění, tíží důkazní břemeno ve vztahu k tvrzeným skutečnostem daňový subjekt. Existence účetních dokladů, byť formálně bezvadných, sama o sobě podle krajského soudu zpravidla neprokazuje, že se operace, jež je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. K uznání nároku na odpočet je nadto třeba prokázat i to, že subjekt, který žalobkyni jako odběratelce službu fakturoval a jemuž bylo placeno, byl i tím subjektem, který jí službu skutečně poskytl. V předložené věci však ani u jedné ze čtyř společností toto podle krajského soudu prokázáno nebylo. Doplnil také, že daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu bez jakýchkoli podezřelých nejasností, přičemž ani jeho případná tvrzená dobrá víra není pro uznatelnost daňového odpočtu určující. Ač tedy případná (následná) nekontaktnost deklarovaných dodavatelů, jejich jednatelů a neplnění jejich daňových povinností nemohou být přičítány k tíži žalobkyně, a stejně tak není na místě klást ze strany soudu či finančních orgánů konkrétní požadavky na obsah a detailnost soukromoprávních smluv, jež žalobkyně uzavírá se svými dodavateli, přesto tyto okolnosti v případě vzniklých pochybností ztěžují důkazní pozici daňového subjektu. Krajský soud proto shrnul, že ač tedy daňové orgány nezpochybnily poskytnutí reklamy jako takové, žalobkyni se nepodařilo objasnit konkrétní dodavatele (kdo za ně jednal a smlouvy podepisoval a kdo a jak konkrétně zajistil umístění reklamy na závodních vozidlech).

[7] Konečně krajský soud neshledal důvodnými ani námitky týkající se okolností projednání zprávy o daňové kontrole, časovém tlaku a zneužití zásady koncentrace. Poukázal nejdříve na to, že závěrečná fáze daňové kontroly DPH se prolínala se závěrečnou fází daňové kontroly daně z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“), a že sama žalobkyně v žalobě prezentuje skutečnosti tak, že jednotlivé kroky v závěrečných

fázích obou daňových kontrol směšuje a prolíná. Krajský soud tím vysvětlil, proč v odůvodnění napadeného rozsudku uvádí právě i skutečnosti ze závěrečné fáze daňové kontroly zaměřené na daň z příjmů právnických osob. Následně zrekapituloval postup správce daně a uzavřel, že prvostupňový správní orgán vyvinul maximální snahu k tomu, aby žalobkyni seznámil s výsledky kontrolních zjištění. Zdůraznil přitom, že správce daně stanovil termín pro převzetí výsledků kontrolního zjištění daně z příjmů právnických osob po domluvě se žalobkyní na den 6. 12. 2016 a že to byla právě žalobkyně, která termín odvolala a souhlasila s jejich zasláním do datové schránky. Pokud jde o DPH, byla žalobkyně s kontrolním zjištěním seznámena již dne 16. 11. 2016, přičemž na něj v prodloužené lhůtě reagovala. Krajský soud proto uzavřel, že správce daně poskytl žalobkyni dostatečný prostor k tomu, aby se seznámila s výsledky kontrolního zjištění a mohla se k nim vyjádřit a že žalobkyně byla zejména ve vztahu ke zjištěním ohledně daně z příjmů právnických osob pasivní. Nevyhovění žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření ke kontrolnímu zjištění ohledně daně z příjmů právnických osob proto podle něj nebylo vzhledem k uvedeným okolnostem nepřiměřené. Správce daně podle krajského soudu nepochybil ani tím, že v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu žalobkyni doručil zprávu o daňové kontrole do datové schránky, čímž daňovou kontrolu ukončil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti uvedla, že soudu předložila přehled úkonů, které u ní správce daně učinil ještě před formálním zahájením daňové kontroly. Má za to, že z uvedeného přehledu je zřejmé, že tyto úkony svým rozsahem překročily rozsah vyhledávací činnosti. Sám žalovaný si již v roce 2013 založil ve vyhledávací části spisu složku „daňová kontrola“. Pokud ji tedy takto sám označuje, pak podle stěžovatelky daňovou kontrolu prováděl již od 21. 5. 2013. Krajský soud proto pochybil, pokud nehodnotil jak skutečný obsah jednání uskutečněných dne 21. 5. 2013 a 31. 10. 2013, tak i navržený soupis vyhledávací části spisu.

[9] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil i tím, že neprovedl dokazování k otázce, zda osoby jednající za správce daně měly k tomuto jednání pověření (zda byly úředními osobami). Domnívá se, že je nepodstatné, zda tyto osoby byly zaměstnanci finanční správy či nikoli, neboť zaměstnancem může být i vrátný nebo uklízečka, a proto to, kdo je úřední osobou, musí být zřejmé právě ze správního spisu.

[10] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká i to, že správně neporozuměl důvodům, pro které se dovolávala výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Kdyby správce daně stěžovatelku k dodatečnému daňovému přiznání vyzval, mohl vůči ní postupovat mírněji (bez předepsání penále). Stěžovatelka má přitom za to, že podmínky § 145 odst. 2 daňového řádu tak, jak je vyložil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 1 Afs 183/2014-55, byly naplněny. Správce daně se relevantní informace nejen dozvěděl, ale i převzal účetnictví, doklady, smlouvy, plány a další dokumenty.

[11] Krajský soud podle stěžovatelky nepřípustně založil svůj závěr ohledně řádného skončení daňové kontroly ve věci DPH na základě důkazů ze zcela jiného řízení (ve věci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob), neboť úkony provedené v rámci

jednoho daňového řízení (DPPO) automaticky pokládal za úkony provedené i v jiných daňových řízeních (DPH). Soudní řízení, na které krajský soud v napadeném rozsudku odkázal, není s předloženou věcí spojeno, a proto hodnocení přijaté v jednom řízení nelze bez dalšího aplikovat i na druhé řízení. Hodnocení krajského soudu uvedené v bodě 60 napadeného rozsudku nemá žádnou oporu ve spisu, neboť veškeré popsané úkony správce daně, kromě předání výsledku kontrolního zjištění ze dne 16. 11. 2016, se vztahují jen ke kontrole DPPO. Ani závěr krajského soudu, že jednání, při kterém správce daně údajně hodlal stěžovatelku seznámit se zprávou o daňové kontrole, bylo vedeno v konfrontační rovině, nemá oporu ve skutkových zjištěních. Stěžovatelka tak má za to, že z obsahu spisu není možné osvědčit, že by ji správce daně řádně vyzval k projednání zprávy o daňové kontrole, nebo že by řádně reagoval na jí předložené návrhy na pokračování v dokazování.

[12] Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou, proto Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby ji zamítl. Ve svém vyjádření uvedl, že daňová kontrola byla zahájena až při ústním jednání dne 31. 1. 2014, neboť teprve tehdy byly naplněny všechny náležitosti zahájení daňové kontroly (vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a současné provádění konkrétních kontrolních úkonů). Poukázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019-54, ve kterém se soud zabýval otázkou, zda ve spisu musí být zaznamenáno, kdo je oprávněnou úřední osobou. Daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2014 již tuto povinnost správnímu orgánu neukládá, neboť daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o sdělení, kdo je v dané věci úřední osobou. Daňová kontrola byla zahájena 31. 1. 2014 – tedy v době, kdy již správce daně neměl povinnost ve spise zaznamenat jméno oprávněné úřední osoby. Žalovaný má taktéž za to, že správce daně nebyl povinen stěžovatelku vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání, neboť před zahájením daňové kontroly za předmětná období nezískal žádné poznatky, jež by nasvědčovaly možnosti doměření daně. Kasační námitka, podle níž krajský soud při hodnocení ukončení daňové kontroly vycházel výhradně ze skutečností týkajících se jiného daňového řízení (na dani z příjmů právnických osob), je podle žalovaného v rozporu s obsahem odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud se ukončením daňové kontroly na dani z přidané hodnoty podrobně zabýval a skutečnostmi týkajícími se daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob se zabýval pouze nad rámec uvedených důvodů, což vysvětlil časovou souvislostí obou daňových kontrol a argumentací, v níž stěžovatelka úkony prováděné v obou kontrolách sama směšovala a prolínala.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a v rozsahu uplatněných námitek. Zkoumal rovněž, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval namítanou prekluzí práva stanovit daň, neboť k zániku tohoto práva by musel přihlédnout i v případě, že by stěžovatelka takovou námitku v kasační stížnosti neuplatnila (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS). Stěžovatelka na prekluzi tohoto práva

poukázala prostřednictvím argumentace o skutečném datu zahájení daňové kontroly. To je přitom pro posouzení předložené věci zcela zásadní, neboť okamžik zahájení daňové kontroly určuje podle § 148 odst. 3 daňového řádu nový počátek běhu tříleté lhůty pro stanovení daně. Pokud by stěžovatelka měla pravdu v tom, že správce daně zahájil daňovou kontrolu kdykoli před 31. 10. 2013, pak by správce daně dodatečné platební výměry na DPH vydal po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení (doměření) daně.

[16] Podle žalovaného i krajského soudu byla daňová kontrola zahájena při ústním jednání dne 31. 1. 2014 zaznamenaném do protokolu č. j. 140019/14/2804-05402-603705. Stěžovatelka však s jejich závěrem nesouhlasí. Má za to, že vyhledávací činnost prováděná správcem daně před formálním zahájením daňové kontroly měla nepřiměřený rozsah, vybočila ze svých zákonných mezí, byla skrytou daňovou kontrolou, a proto právě ona přerušila běh dosavadní lhůty pro stanovení daně a určila její nový počátek.

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

[19] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně provedl dne 27. 6. 2013 v sídle stěžovatelky místní šetření za účelem zjištění okolností obchodní spolupráce se společností Insider Solution s. r. o. a nákupu pohonných hmot v roce 2012. Průběh tohoto místního šetření však není zachycen v žádném protokolu ani úředním záznamu. Ve správním spise je založen pouze úřední záznam ze dne 28. 6. 2013, který sice na toto místní šetření odkazuje a shrnuje zjištěné informace, avšak jeho průběh nijak nezaznamenává. Správce daně tento záznam navíc zjevně antedatoval, neboť v něm popisuje i doložení dvou DVD nosičů s ukázkami jízd ze všech rallye závodů, k němuž však došlo až dne 8. 7. 2013. Správce daně v úředním záznamu shrnul zjištění ohledně hlavní obchodní činnosti stěžovatelky, jejího chodu a způsobu její propagace. Zaznamenal rovněž, že převzal kopie faktur, které stěžovatelka přijala od společností, jež ji v letech 2011-2012 poskytly reklamní služby (tedy nejenom faktur přijatých od společnosti Insider Solution s. r. o., na jejíž obchodní spolupráci se stěžovatelkou mělo být místní šetření zaměřeno, ale i od

společností BH CAPO CAR s. r. o., BH CAPO CAR plus s. r. o. a BONNYMEDE INVEST s. r. o.), dále kopie smluv o reklamě a propagaci uzavřených se společností Insider Solution s. r.o., smlouvu o reklamě a propagaci uzavřenou se společností BONNYMEDE INVEST s. r. o. a výpisy ze stěžovatelčina účtu zaznamenávající úhradu faktury č. 562 od BH CAPO CAR plus s. r. o., faktury č. 468 od BONNYMEDE INVEST s. r. o. a faktur č. 530, 577 a 698 od Insider Solution s. r. o. Z úředního záznamu dále vyplývá, že správce daně ověřoval rovněž stěžovatelčino účetnictví, neboť zaznamenal, jak byly reklamy účtovány a že u všech uvedených přijatých zdanitelných plnění stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet. Ověřoval rovněž, jak probíhaly jednotlivé platby za reklamy v rallye závodech a zhlédl videozáznam z Mistrovství České republiky v rallye konaném ve dnech 22. a 23. 4. 2011. Uzavřel přitom, že vozidlo Mitsubishi s posádkou X mělo stěžovatelčino logo umístěno na zadním nárazníku. Dále z úředního záznamu vyplývá, že správce daně poté, co prostudoval předloženou smlouvu o reklamě a propagaci, stěžovatelku vyzval k doložení faktického umístění jejího loga na závodních vozech i v ostatních rallye závodech a že doložený videozáznam dne 8. 7. 2013 rovněž zhlédl. Z úředního záznamu je zřejmé také to, že správce daně na příslušných webových stránkách ověřil data konání jednotlivých závodů a že se pokusil ověřit i listiny závodních posádek. Pokud jde o obchodování s pohonnými hmotami, správce daně v úředním záznamu uvedl, že nezjistil, že by stěžovatelka s touto komoditou obchodovala.

[20] V úředním záznamu ze dne 31. 10. 2013 správce daně zaznamenal odpovědi na dožádání místně příslušných správců daně společností BH CAPO CAR s. r. o., BH CAPO CAR plus s. r. o. a BONNYMEDE INVEST s. r. o. Provedení dožádání přitom odůvodnil skutečností, že stěžovatelka v průběhu jednoho roku přijala reklamní služby od dvou různých společností. Z dožádání správce daně zjistil, že uvedené společnosti jsou pro místně příslušné správce daně obecně nekontaktní. Na výzvu ohledně reklamy poskytované stěžovatelce odpověděl prostřednictvím e-mailu pouze jednatel společnosti BONNYMEDE INVEST s. r. o. V odpovědi uvedl, že se stěžovatelkou nikdy jeho společnost nespolupracovala a neměla s ní uzavřeny ani žádné smlouvy o reklamě a propagaci. Správce daně na základě dožádání a dosavadních zjištění uzavřel, že nemá pochybnosti o účasti závodních vozů v konkrétních rallye závodech, avšak má pochybnosti o přijetí reklamních služeb od deklarovaných plátců (BH CAPO CAR s. r. o., BH CAPO CAR plus s. r. o. a BONNYMEDE INVEST s. r. o.). Z úředního záznamu dále vyplývá, že si správce daně od příslušných bankovních ústavů vyžádal informace k bankovním účtům deklarovaných dodavatelů a že informace poskytnuté těmito bankami následně analyzoval. Dovodil přitom určité společné znaky, z nichž zdůraznil především zjištění, že finanční prostředky jsou z účtů těchto společností vybírány v hotovosti. Na základě těchto zjištění pak uzavřel, že má důvodné podezření na zapojení těchto společností v podvodném řetězci plátců a že faktické poskytnutí reklamních služeb nelze z důvodu nekontaktnosti deklarovaných dodavatelů ověřit. Je proto nutné u stěžovatelky zahájit daňovou kontrolu ohledně daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za rok 2012, případně i za rok 2011.

[21] Krajský soud výše popsané úkony správce daně hodnotil jako standardní vyhledávací činnost, jež neměla žádný vliv na počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně. S odkazem na protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 31. 1. 2014 uvedl, že cílem místního šetření provedeného u stěžovatelky dne 27. 6. 2013 bylo zjistit

okolnosti aktuální stěžovatelčiny činnosti a skutečnosti týkající se uplatněných nároků na odpočet DPH z přijatých plnění reklamních služeb a nákupu pohonných hmot. Úřední záznam ze dne 31. 10. 2013 pak podle krajského soudu nezaznamenával žádné místní šetření, ale pouze odpovědi na dožádání o stěžovatelčiných deklarovaných dodavatelích. I tento úkon proto byl běžnou vyhledávací činností.

[22] S tímto hodnocením Nejvyšší správní soud nesouhlasí. V rozsudku ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-32, poukázal na právní úpravu vyhledávacích a kontrolních postupů, přičemž zdůraznil, že správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí. Konstatoval také, že hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně či její části, musí zvolit takový postup, který mu umožňuje provádět dokazování. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26, a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31). Obsahem vyhledávací činnosti proto může být pouze zjišťování a shromažďování podkladových informací a nikoli jejich vlastní hodnocení a zjišťování či ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti či její části.

[23] V předložené věci však nelze postup správce daně prováděný před formálním zahájením daňové kontroly označit za pouhé zjišťování a shromažďování podkladových informací či důkazních prostředků. Z úředních záznamů ze dne 28. 6. 2013 a 31. 10. 2013 je zcela zřejmé, že správce daně získané podklady pouze neshromažďoval, ale že se s nimi seznamoval a následně je i hodnotil. To vyplývá jednak ze skutečnosti, že po předložení smlouvy o reklamě a propagaci uzavřené se společností BONNYMEDE INVEST s. r. o. požadoval s ohledem na její článek 2.3 (který v úředním záznamu citoval), jenž zní: „[d]*odavatel se zavazuje dodat odběrateli fotodokumentaci v digitální podobě na nosiči CD nebo DVD a to nejpozději do 30-ti dnů po skončení daného závodu*“, doložení faktického umístění stěžovatelčina loga na závodních vozech v jednotlivých závodech a také ze skutečnosti, že stěžovatelčino tvrzení ohledně dat konání jednotlivých závodů a složení závodní posádky ověřoval i na příslušných webových stránkách automobilových závodů. Skutečnost, že se správce daně shromážděnými podklady zabýval a že ověřoval stěžovatelčina tvrzení ohledně umístění reklamy a deklarovaných dodavatelů, vyplývá i z následného zhlédnutí doloženého videozáznamu s ukázkami jízd ze všech rallye závodů, z dožádání místně příslušných správců daně deklarovaných dodavatelů, z výzev učiněných vůči bankovním ústavům, u nichž měli v rozhodnou dobu tito dodavatelé otevřeny své bankovní účty a konečně i z analýzy informací poskytnutých těmito bankami.

[24] Nejvyšší správní soud má tedy za to, že správce daně popsaným postupem překročil meze vyhledávací činnosti, neboť již ověřoval konkrétní skutkové okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za reklamní služby poskytnuté stěžovatelce v roce 2011 a v roce 2012. Na uvedeném závěru přitom nemůže nic změnit skutečnost, že v uvedených úředních záznamech není předmět kontrolní činnosti výslovně zformulován. Z obou úředních záznamů je zcela zřejmé, že se dne 27. 6. 2013 konalo v sídle stěžovatelky místní šetření, při kterém správce daně fakticky zahájil svoji kontrolní činnost. Toto místní šetření lze s ohledem na skutečnost, že daňový spis neobsahuje žádnou předchozí komunikaci správce daně a stěžovatelky, považovat za první úkon správce daně vůči

stěžovatelce ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že správce daně o jeho průběhu nesepsal žádný protokol, není pro posouzení otázky, zda při něm byla zahájena daňová kontrola, podstatná. Protokol, jak již bylo uvedeno výše, má pouze důkazní hodnotu, neboť zachycuje průběh jednání a tím současně prokazuje, co bylo jeho obsahem. Co bylo obsahem jednání uskutečněného mezi správcem daně a stěžovatelkou při *„místním šetření“* dne 27. 6. 2013 je přitom zřejmé z úředního záznamu datovaného dnem 28. 6. 2013. Vyplývá z něj, že správce daně nezjišťoval pouze okolnosti obchodní spolupráce se společností Insider Solution s. r. o., jak v tomto úředním záznamu deklaroval, ale že zjišťoval a ověřoval okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za reklamní služby přijaté v roce 2011 a v roce 2012. Toto jednání mezi správcem daně a stěžovatelkou lze tedy považovat za první úkon ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu vůči daňovému subjektu, ze kterého je jasné, co je předmětem a v jakém rozsahu bude tento subjekt kontrolován. K zahájení daňové kontroly tudíž nedošlo až sepsáním protokolu dne 31. 1. 2014, neboť postup správce daně tomuto úkonu předcházející nebyl vyhledávací činností, ale svojí povahou daňovou kontrolou. Jednání mezi správcem daně a stěžovatelkou, ke kterému došlo o několik měsíců dříve při místním šetření dne 27. 6. 2013, tedy bylo tím úkonem, který v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu přerušil dosavadní běh lhůty pro stanovení daně a měl vliv na její nový počátek. K uplynutí lhůty pro stanovení daně po jejím přerušení tedy došlo již dne 28. 6. 2016, a proto platebními výměry ze dne 20. 1. 2017, které stěžovatelka obdržela dne 23. 1. 2017, byla daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období doměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení. Doručením platebních výměrů tedy nemohlo dojít ani k prodloužení této lhůty o další rok, jak v napadeném rozsudku nesprávně uvedl krajský soud.

[25] Jelikož tedy k doměření daně došlo v projednávané věci až po uplynutí k tomu stanovené prekluzivní lhůty, nemohou napadený rozsudek a ani rozhodnutí žalovaného z hlediska zákona obstát. Ostatními kasačními námitkami se Nejvyšší správní soud již nezabýval, neboť jejich případná nedůvodnost by vyslovený závěr o nezákonnosti soudního i správního rozhodnutí nemohla změnit.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek postupem podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil. Jelikož rozhodnutí žalovaného je nezákonné ze stejného důvodu jako rozsudek krajského soudu, zrušil Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným výše (zejména v bodech 23-25).

[27] Zruší-li kasační soud rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení tvoří částka 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[28] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena společností Punktum spol. s r. o. vykonávající daňové poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, a náleží ji podle § 35 odst. 2 s. ř. s. odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení před krajským soudem učinila tato zástupkyně celkem tři úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby a účast na jednání [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupkyni mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 10 200 Kč. Nejvyšší správní soud dále přiznal náhradu cestovních výdajů ve výši 3 168 Kč za účast zástupce na jednání dne 6. 11. 2019. Při jejich výpočtu Nejvyšší správní soud vycházel z údajů, které zástupce stěžovatelky uvedl v řízení před krajským soudem (cesta automobilem Volvo XC 90 z Opavy do Pardubic a zpět v celkové délce 470 km, s průměrnou spotřebou 8,2 l/100 km, s cenou PHM 32,20 Kč/l a základní náhradou za 1 km jízdy 4,10 Kč). Zástupkyně stěžovatelky je plátkyní DPH, zvyšuje se tato náhrada analogicky podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 808 Kč (21 % DPH). Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem tedy činí 16 008 Kč (soudní poplatek za žalobu + odměna za zastupování a náhrada hotových a cestovních výdajů).

[29] V řízení o kasační stížnosti byla stěžovatelka zastoupena advokátem. Tento zástupce učinil dva úkony právní služby – příprava a převzetí zastoupení a sepis kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6 800 Kč. Celková náhrada nákladů kasačního řízení tedy činí 11 800 Kč (soudní poplatek za kasační stížnost + odměna za zastoupení).

[30] Celkově je žalovaný povinen uhradit stěžovateli za řízení o žalobě a kasační stížnosti náhradu nákladů ve výši 27 808 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce advokáta Mgr. et Mgr. Jana Junga (§ 149 odst. 1 občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. července 2022

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu