

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní žalobkyně: **KOVOŠROT - MORAVIA CZ a.s.**, se sídlem Dobročovice 22, Úvaly, zast. JUDr. Ivem Hamou, advokátem, se sídlem nám. Minoritů 13, Krnov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 9. 10. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-84,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 9. 10. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-84, **se** v rozsahu II. a III. výroku **zrušuje** a v uvedeném rozsahu **se** věc **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Ve zbylé části **se** kasační stížnost **zamítá.**

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně se žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Tvrzený nezákonný zásah podle žalobkyně spočíval v nezákonném pokračování daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 (dále také jen „daňová kontrola“) a v doměřovacím řízení po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně žádala, aby krajský soud určil, že pokračování v daňové kontrole a v doměřovacím řízení je nezákonným zásahem, dále aby žalovanému uložil povinnost ukončit tuto daňovou kontrolu a doměřovací řízení a zároveň aby žalovanému zakázal provádět jakékoli další úkony ve vztahu k tomuto období a uvedené dani.

[2] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu v části, v níž se žalobkyně domáhala, aby bylo určeno, že doměřovací řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 je nezákonné, a aby byla žalovanému uložena povinnost ukončit toto doměřovací řízení, odmítl (výrok I.). Ve zbývající části žalobu zamítl (výrok II.) a rozhodl o nákladech řízení (III. výrok).

[3] V části týkající se doměřovacího řízení krajský soud shledal žalobu nepřípustnou podle § 85 s. ř. s. Dovodil, že doměřovací řízení, na rozdíl od daňové kontroly, může do práv daňového subjektu zasáhnout až v návaznosti na výstup z něj v podobě rozhodnutí žalovaného o doměření daně z přidané hodnoty.

[4] Následně krajský soud zrekapituloval judikaturou Nejvyššího správního soudu dovozené podmínky, za nichž lze žalobu před nezákonným zásahem považovat za důvodnou. V návaznosti na to se pak vyjádřil k současnému uplatnění požadavku na určení, že byl tvrzený zásah (daňová kontrola prováděná po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně) nezákonný a k uložení povinnosti zdržet se tohoto trvajícího zásahu. Krajský soud k tomu uvedl, že domáhat se současné ochrany prostřednictvím deklaratorního petitu (na určení) a petitu na plnění není s ohledem na jejich účel možné. Jelikož v daném případě daňová kontrola stále probíhá (v době rozhodování krajského soudu) a zásah tudíž trvá, krajský soud dospěl k závěru, že žalobní petit na určení není v projednávané věci opodstatněný a na místě je pouze petit na plnění.

[5] Právě ve vztahu k požadavku na plnění (tj. nepokračování v provádění daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za březen 2015) se krajský soud následně zabýval jednotlivými žalobními námitkami a tím, jaký vliv měly žalobkyní tvrzené skutečnosti na běh prekluzivní lhůty pro stanovení uvedené daně.

[6] Žalobkyně namítala nesprávné (nezákonné) zahájení daňové kontroly z důvodu vad protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 13. 10. 2015 (dále jen „protokol o zahájení daňové kontroly“) jednak proto, že neobsahoval formální náležitosti, a také proto, že osoby, které se dostavily do provozovny žalobkyně, nebyly k provedení daňové kontroly pověřeny, ani se neprokázaly služebními průkazy. Těmto tvrzením krajský soud nepřisvědčil. Uvedl, že podle daňového řádu, ve znění jeho novelizace provedené zákonem č. 458/2011 Sb., není povinností žalovaného vyhotovit do spisu záznam o oprávněné úřední osobě v dané věci. Žalobkyně však má právo dotázat se podle § 12 odst. 4 daňového řádu na to, která konkrétní úřední osoba je oprávněná v konkrétním případě. Pokud by tak žalobkyně učinila, žalovaný by jí sdělil jméno i její služební či obdobné označení, jakož i informaci, ve kterém organizačním útvaru je zařazena. K námitce nepředložení služebních průkazů ze strany úředních osob v okamžiku zahájení daňové kontroly dále krajský soud dodal, že z protokolu o zahájení daňové kontroly předložení služebních průkazů skutečně neplyne, žalobkyně však zřejmě jejich předložení nevyžadovala, naopak s uvedenými osobami jednala, vyhověla jejich výzvám a předložila i požadované listiny. Případné nepředložení služebních průkazů tak není vadou, pro kterou nelze považovat daňovou kontrolu za zahájenou. Namítané formální nedostatky protokolu o zahájení daňové kontroly krajský soud také neshledal. Odkázal zde na § 60 odst. 3 daňového řádu a uzavřel, že v něm uvedené náležitosti protokol o zahájení daňové kontroly obsahuje.

[7] Krajský soud s ohledem na to dospěl k závěru, že daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 13. 10. 2015, a to u ústního jednání, při kterém žalovaný vymezil její rozsah a předmět. Neztotožnil se tudíž ani s žalobním tvrzením, podle nějž byla daňová kontrola materiálně zahájena již dříve, jak také žalobkyně namítala. Krajský soud upozornil na to, že úkony, které žalovaný činil před tímto ústním jednáním a jež se týkaly i žalobkyně, byly součástí jeho vyhledávací činnosti a týkaly se daňové kontroly jiného daňového subjektu než žalobkyně, konkrétně společnosti CPD - Services, s.r.o. (dále jen „CPD“). Ta byla vedle dalších společností součástí obchodního řetězce, ve kterém figurovala i žalobkyně. V daném případě nedošlo prováděním této vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu k obcházení institutu daňové kontroly.

[8] Zahájení daňové kontroly při ústním jednání dne 13. 10. 2015 podle krajského soudu přerušilo běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a to i přesto, že žalovaný žalobkyni nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, jak žalobkyně také namítala. Krajský soud měl za to, že i kdyby chybějící výzva k podání dodatečného daňového tvrzení představovala nezákonný postup žalovaného, jednalo by se přesto o vadu, která by neměla vztah k výši doměřené daně. S ohledem na vymezení zásahu v žalobě se proto krajský soud uvedené námitce blíže nevěnoval. Podstatné podle krajského soudu bylo, že zahájení daňové kontroly přerušilo běh lhůty pro stanovení daně.

[9] V dalším se krajský soud věnoval žalobním námitkám, jež souvisely s mezinárodními dožádáními, která žalovaný v daném daňovém řízení prováděl, a jejich vlivem na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně totiž měla za to, že žádné z těchto mezinárodních dožádání neměl žalovaný učinit, tudíž žádné z nich nemělo ovlivnit běh prekluzivní lhůty. Podle žalobkyně totiž tato dožádání nesplňují podmínku zákonnosti a účelnosti. S ohledem na skutečnost, že společnost TROFANY COMPANY s. r. o. v likvidaci (dále jen „TROFANY“) jako jedna ze společností vystupujících v obchodním řetězci dodávek měděných katod a měděných drátů (vedle žalobkyně a CPD, ale i dalších) nezaplatila daň z přidané hodnoty jen proto, že její jednatel v dubnu 2015 zemřel, nemohl žalovaný dospět k závěru, že v daném případě šlo o podvod na dani z přidané hodnoty, kterého se měla účastnit i žalobkyně. S takovou argumentací však krajský soud nesouhlasil. Uvedl, že smrt společníka a jednatele společnosti TROFANY ještě neznamená, že nedošlo k podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný tudíž prověřoval všechna plnění a všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty u žalobkyně za zdaňovací období březen 2015 a mohl zjišťovat okolnosti obchodních transakcí i v případě, kdy předložené doklady formálně prokazovaly nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Krajský soud proto shrnul, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v probíhající daňové kontrole mohl jako jediné posoudit, zda prováděná mezinárodní dožádání nepředstavují úkony zjevně neúčelné či nadbytečné a zda nevybočují ze zákonného účelu daňového řízení. Podrobného posouzení obsahu zjištění, která z mezinárodních dožádání vyplynou, se totiž žalobkyni může dostat posléze v případném řízení o žalobě proti rozhodnutí daňových orgánů; právě v něm budou hodnoceny zjištěné skutečnosti a důkazní situace.

[10] K samotným mezinárodním dožádáním, jež žalovaný v dané věci prováděl, krajský soud předeslal, že v posuzovaném obchodním řetězci vystupovaly subjekty z jiných

členských států, využití mezinárodní spolupráce při prověřování okolností obchodních případů v takovém řetězci s intrakomunitárními plněními se tudíž jevilo vhodným. Prošetřování podvodu na dani z přidané hodnoty již ze své povahy zahrnuje šetření jednotlivých dílčích článků zapojených do daného obchodního řetězce. Krajský soud následně dovodil, že celkem 10 mezinárodních dožádání žalovaného (dále také jen „mezinárodní dožádání“ č. 1 až č. 10) na sebe logicky navazuje a prověřování, jež se týkalo dodávek měděných katod, měděného drátu či kovového odpadu do jiného členského státu, bylo přiměřené a nevybočovalo z předmětu a rozsahu daňové kontroly. Jedině mezinárodní dožádání č. 5 se netýkalo přímo obchodů s měděnými katodami, avšak i toto dožádání (týkající se vztahu se společností Montanwerke Brixlegg Aktiengesellschaft) přesto souviselo s prověřovanými skutečnostmi týkajícími se daně z přidané hodnoty ve zdaňovacím období březen 2015. Z uvedeného důvodu ani toto dožádání krajský soud nepovažoval za účelové, vedené toliko s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení uvedené daně.

[11] K mezinárodnímu dožádání č. 9 (týkajícímu se jednatele TROFANY Csaby Zelnika) a č. 10 (týkajícímu se svědka J. M., zaměstnance přepravní společnosti GARANT-SPED s.r.o.), k nimž žalobkyně vznášela samostatné námitky o jejich neúčelovosti, resp. i o možnosti jejich dřívějšího provedení, krajský soud doplnil, že jejich provedení bylo reakcí žalovaného na vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění ze dne 5. 11. 2019, ve kterém žádala jejich doplnění. Namítala-li žalobkyně ve vztahu k mezinárodnímu dožádání č. 10, že v ní žalovaný požadoval opětovný výslech svědka M., krajský soud upozornil, že v ní šlo o opětovný pokus o výslech tohoto svědka, který mohl přispět k objasnění podstatných okolností týkající se přepravy zboží, jež bylo předmětem posuzovaných obchodních transakcí v daném řetězci, který dříve vyslechnut nebyl.

[12] Krajský soud tak shrnul, že dnem zahájení daňové kontroly 13. 10. 2015 začala plynout tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která měla uplynout dne 13. 10. 2018 v souladu s § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. Běh této lhůty se podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu stavěl jednotlivými mezinárodními dožádáními, počínaje dnem 3. 12. 2015, kdy žalovaný učinil první z nich. Naposledy se uvedená lhůta stavěla v důsledku mezinárodního dožádání č. 10 do 2. 7. 2020. Ode dne následujícího podle krajského soudu prekluzivní lhůta stále neběží, neboť žalovaný dosud čeká na odpověď k dodatečné žádosti o informace, kterou učinil ve vztahu k mezinárodnímu dožádání č. 9. Z uvedeného důvodu jako důvodnou neposoudil krajský soud ani námitku, podle níž je daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, tedy ve vztahu k prekludované daňové povinnosti.

[13] Závěrem krajský soud zaujal stanovisko k žalobní námitce o neúplnosti daňového spisu z důvodu chybějících listin, které také nepřisvědčil.

II.

[14] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[15] K výroku I. napadeného rozsudku, jímž krajský soud odmítl žalobu v části týkající se doměřovacího řízení (viz odst. [2]), stěžovatelka namítá, že ač chápe důvody, na základě nichž uvedený soud žalobu zčásti odmítl, přesto s ohledem na absolutní povahu prekluze dovozuje, že po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně není možné vést jakékoliv řízení. V opačném případě se jedná o odepření práva na soudní ochranu podle čl. 90 Ústavy.

[16] Stěžovatelka ke zbylé části napadeného rozsudku (jímž byla žaloba zamítnuta) především namítá nesprávné posouzení otázky týkající se pověření úředních osob k provedení daňové kontroly. Krajský soud podle ní neodůvodnil, proč se na danou věc nevztahuje zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), a kdo a proč vystupuje v právních vztazích jménem státu v daňovém řízení. Daňový řád podle stěžovatelky neobsahuje úpravu složení kontrolní skupiny, ani nepojednává o pověření konkrétních fyzických osob k provádění kontroly. Daňová kontrola tedy nebyla perfektním úkonem podle § 148 odst. 3 daňového řádu, a i když nepředložení služebních průkazů úředních osob nemuselo mít vliv na jiné úkony žalovaného, na prekluzi lhůty pro stanovení daně vliv mělo. Stěžovatelka má za to, že i když není potřeba zvláštního pověření úředních osob, předložení služebního průkazu třeba bylo, neboť pro prekluzi bylo nutné mít jasný důkaz o tom, kdy byla daňová kontrola zahájena. S ohledem na závěr krajského soudu, podle nějž protokol o zahájení daňové kontroly splňoval všechny náležitosti, přestože neobsahoval státní znak, měl uvedený soud také odůvodnit, jak měla stěžovatelka poznat, že úřední osoba paní H. jednala jménem státu.

[17] K absenci státního znaku v protokolu o zahájení daňové kontroly stěžovatelka dále uvádí, že krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, neboť dovodil, že užití státního znaku v daném případě upravuje daňový řád, nikoliv zákon č. 352/2001 Sb., o užívání státních symbolů České republiky a o změně některých zákonů [(stěžovatelka nesprávně označila zákon č. 351/2001 – poznámka kasačního soudu), dále jen „zákon o užívání státních symbolů“]. Ustanovení § 61 odst. 2 daňového řádu však povoluje jen výjimku z obecného pravidla pro použití státního znaku pro procesní výzvy a oznámení vyhlášená při jednání. Jelikož žalovaný zde státní znak nepoužil, neprokázal navenek výkon státní moci, a jím provedený úkon - protokol o ústním jednání ze dne 13. 10. 2015 - je tudíž nicotný, nemající účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu.

[18] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka také v tom, že se krajský soud nevyslovil k námitce, zda byly splněny podmínky pro vydání výzvy (k podání dodatečného daňového tvrzení) podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle stěžovatelky byl žalovaný povinen tuto výzvu vydat, což však neučinil a důsledkem toho byla neúčinnost zahájení daňové kontroly. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně tudíž uplynula s koncem základní lhůty vyplývající z § 148 odst. 1 daňového řádu. V této souvislosti stěžovatelka v kasační stížnosti navrhuje předložit věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu za účelem posouzení doktríny *„ovoce z otráveného stromu“* ve vztahu k vlivu absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[19] Stěžovatelka v kasační stížnosti brojí i proti závěru krajského soudu o tom, že nedošlo k prekluzi lhůty pro stanovení daně s ohledem na probíhající mezinárodní

dožádání. Krajský soud podle ní nepřihlížel ke zvláštní povaze prekluze, jejíž charakter je absolutní, a k tomu, že uvedená lhůta má hmotněprávní povahu.

[20] Stěžovatelka dále k mezinárodním dožádáním prováděným žalovaným v obecnosti uvádí, že není natolik podstatné, zda jednotlivá mezinárodní dožádání na sebe logicky navazovala, na což poukazoval krajský soud v napadeném rozsudku. Krajský soud měl zkoumat, jaký vliv měla tato dožádání na stavění prekluzivní lhůty, zejména, zda žalovaný nemohl činit jednotlivá dožádání souběžně či dříve, než učinil, zda byla nezbytná apod. Tím se krajský soud nezabýval a spokojil se s tvrzeními žalovaného. Stěžovatelka souhlasí s tím, že žalovaný může kontrolovat cokoliv, ale v posuzované věci je otázkou, zda byla mezinárodní dožádání s ohledem na prekluzi nezbytná. Daňové orgány nemusely v dané věci vyčkávat výsledku jednotlivých dožádání, pokud se jejich vyřízení protahovalo. Pro uvedené má stěžovatelka za to, že v daném případě doba, po niž probíhala mezinárodní dožádání, nestavěla prekluzivní lhůtu ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Krajský soud nadto ani nezkoumal skutečnou délku trvání těchto mezinárodních dožádání.

[21] V další části kasační stížnosti se stěžovatelka blíže věnuje mezinárodním dožádáním č. 9 a č. 10. K výslechu svědka M. (mezinárodní dožádání č. 10) uvádí, že mohl být proveden již v roce 2016, kdy se uskutečnila jiná dožádání. Jeho provedení až v roce 2020 tak bylo zcela účelové, vedené pouze s cílem stavět prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Stěžovatelka taktéž namítá, že žalovaný záměrně do spisu nezařadil listiny z jiných spisů (týkajících se společnosti CPD či Datsan s. z o. – což byl jeden z odběratelů zboží v prověřovaném obchodním řetězci, se sídlem v Polsku – poznámka kasačního soudu), ačkoliv tak učinit mohl, neboť výslech svědka M. proběhl již při zjišťování skutečností o daňovém subjektu CPD. Jelikož bylo možné použít tyto listiny z jiných řízení, nebylo zmíněné mezinárodní dožádání nezbytné.

[22] Obdobnou námitku vznáší stěžovatelka i ve vztahu k osobě Csaby Zelnika (mezinárodní dožádání č. 9). Ani toto mezinárodní dožádání nepovažuje za účelné a nezbytné mimo jiné proto, že uvedený svědek zemřel již v roce 2015, což bylo žalovanému od počátku známo. Za předpokladu, že by si žalovaný vyžádal informace z daňového řízení týkajícího se společnosti TROFANY (jejímž byl jednatelem), nemusel by uvedené dožádání vůbec provádět. Žádné z těchto dožádání tudíž pro svoji neúčelnost nestavělo běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[23] Stěžovatelka upozorňuje i na skutečnost, že o e-mailové komunikaci mezi českou a maďarskou finanční správou ze dne 6. 3. 2020 (týkající se požadavku žalovaného na doplnění mezinárodního dožádání č. 9 ve vztahu k Csabu Zelnikovi), o které není v daňovém spise žádná zmínka, se dozvěděla až při ústním jednání u krajského soudu a zejména z napadeného rozsudku. Ze spisů, jež žalovaný předložil krajskému soudu, provedení tohoto úkonu nevyplývalo a nebylo zřejmé. Taková e-mailová komunikace daňových orgánů však není zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění účinném ke dni 6. 3. 2020 (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“), přípustná. Její provedení proto představuje nezákonný postup žalovaného, který navíc nebylo možné v žalobě namítat, jelikož o něm stěžovatelka nevěděla. Uvedený postup nadto má vliv i na kvalitu i legalitu pořízeného důkazu.

[24] Stěžovatelka dále namítá, že v dané věci existují různé verze daňových spisů. Upozorňuje na to, v soudním spise nebylo před jednáním krajského soudu v době, kdy do něj stěžovatelka nahlížela (dne 7. 9. 2020), založeno žádné CD obsahující daňový spis, jak uvedl krajský soud v napadeném rozsudku. Krajskému soudu bylo předloženo pouze torzo tohoto spisu. Krajský soud tudíž stěžovatelce předložil dne 7. 9. 2020 při nahlížení zcela jiné důkazy než ty, na jejichž základě založil odůvodnění napadeného rozsudku.

[25] Závěrem stěžovatelka vysvětluje vztah mezi nečinností žalovaného a během prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Má za to, že se měl krajský soud tímto vztahem zabývat, a nikoliv námitku pouze odbýt s tím, že měla podat zároveň i zásahovou žalobu brojící proti této nečinnosti. Neodůvodnění vlivu nečinnosti na prekluzi je dalším pochybením krajského soudu zakládajícím nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[26] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka dále zaujímá stanovisko k utajování správních spisů a uvádí, že se krajský soud nezabýval tím, zda byly písemnosti ve vyhledávací části oprávněně či nikoliv. Není zřejmé, pro jaké konkrétní důvody žalovaný zařadil některé listiny mezi tajné písemnosti (tj. do vyhledávací části spisu). To neuvedl ani krajský soud, a také proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Všechna mezinárodní dožádání byla před stěžovatelkou utajena, neměla tak možnost se podílet na jejich doplnění či zpřesnění. Rozhodoval-li krajský soud na základě listin, které v rozhodné době již neměly být součástí vyhledávací části daňového spisu, do nějž stěžovatelka nemůže nahlížet, došlo k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny.

[27] K e-mailovému doplňujícímu dožádání ze dne 6. 3. 2020 stěžovatelka dále namítá, že krajský soud tento důkaz akceptoval, aniž by zkoumal, zda byl přípustný a zda byl správně zařazen ve vyhledávací části spisu a z jakého právního důvodu. V tomto směru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 108/2020-49, v němž byla řešena obdobná otázka. V uvedeném e-mailu chybí označení osoby odesílatele a příjemce, jeho význam je proto nulový.

III.

[28] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Uvádí, že se krajský soud vypořádal s uplatněnými žalobními námitkami velmi podrobně. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula, neboť daňová kontrola byla řádně zahájena 13. 10. 2015, kdy při ústním jednání žalovaný vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a začal zjišťovat daňové povinnosti daňového subjektu-stěžovatelky. Absence pověření úředních osob k provedení kontroly a formální náležitosti protokolu o ústním jednání nemohly mít vliv na její zahájení. Žádostmi o mezinárodní spolupráci, které nebyly podány účelově s úmyslem prodloužit prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, byl její běh přerušen. Poslední mezinárodní dožádání nadto byla provedena na stěžovatelčin návrh, nelze tudíž mít pochybnosti o jejich opodstatněnosti.

IV.

[29] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[30] Kasační stížnost je důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval argumentací, již stěžovatelka směřuje k I. výroku napadeného rozsudku o odmítnutí části její žaloby týkající se doměřovacího řízení. Nutno říct, že konkrétní pochybení v postupu či v závěrech krajského soudu, které v této části napadeného rozsudku [mající povahu usnesení – viz § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] vyslovil, neuvádí, pouze namítá, že za předpokladu, že by krajský soud dovodil, že probíhající daňová kontrola je nezákonným zásahem z důvodu jejího provádění po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, byl by zde důvod, aby ani doměřovací řízení nebylo dále vedeno. Jelikož krajský soud žalobu v této části odmítl, odepřel stěžovatelce přístup k soudu.

[32] Nutno zdůraznit, že stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně neuvádí konkrétní kasační důvod vyplývající z § 103 odst. 1 s. ř. s., pro který proti I. výroku napadeného rozsudku brojí. Z povahy věci je však zřejmé, že napadá závěr krajského soudu vyjádřený výrokem o odmítnutí části žaloby, který, jak shora uvedeno, má povahu usnesení (byť je součástí rozsudku). V takovém případě však v úvahu přichází pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. V rámci něj je kasační soud oprávněn posoudit výlučně to, zda je uvedený výrok o odmítnutí části žaloby zákonný, tj. zda bylo namístě žalobu v uvedeném rozsahu odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[33] Nejvyšší správní soud se k uplatněné námitce vyjádří pouze stručně s ohledem na její značnou obecnost a také s ohledem na to, že je vystavěna na úvaze o tom, že pokud by žalovaný prováděl daňovou kontrolu po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, pak by stejný závěr musel platit i pro jakékoliv jiné řízení, tedy i pro doměřovací řízení. Uvedená úvaha je v obecnosti jistě správná, nutno zde však odkázat na přiléhavé a podrobné závěry obsažené v odstavcích 31. a 32. napadeného rozsudku, jimiž krajský soud odůvodnil svůj závěr o částečném odmítnutí žaloby ve vztahu k doměřovacímu řízení. V nich zdůraznil především subsidiaritu zásahové žaloby vůči ostatním žalobním typům upraveným soudním řádem správním. S těmito závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje a nemá k nim další doplnění. Stěžovatelce právo na přístup k soudu ve vztahu k rozhodnutí o doměření daně, bude-li vydáno po provedené daňové kontrole jako výsledek doměřovacího řízení, zůstane zachováno. Bude tedy mít možnost se proti takovému rozhodnutí bránit samostatnou žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. a v rámci ní vznášet samostatné námitky, a to nejen proti výsledku uvedeného doměřovacího řízení, ale i proti postupu žalovaného v jeho průběhu. I v něm pak nejen, že sama může namítat případnou prekluzi, ale uvedenou otázku si musí zodpovědět i daňové orgány, především žalovaný, a posléze v řízení o žalobě proti rozhodnutí o doměření daně také příslušný správní soud. Uvedená námitka je tudíž nedůvodná. Krajský soud nepochybil, pokud v části týkající se doměřovacího řízení zásahovou žalobu odmítl jako nepřípustnou.

[34] Stěžovatelka dále napadá rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost, jež má spočívat v nedostatečném odůvodnění. Této kasační námitce se Nejvyšší správní soud věnoval dříve, než přistoupil k posouzení věci samé. To by totiž bylo předčasné, pokud by napadený rozsudek nedostatek spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek

důvodů vykazoval. Jedná se o natolik závažnou vadu, že se jí Nejvyšší správní soud zabývá i tehdy, pokud je stěžovatel nenamítá, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[35] Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale vychází z toho, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána mimo jiné tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, nebo ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Současně však platí, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[36] Stěžovatelka nedostatek důvodů spatřuje v tom, že napadený rozsudek neposkytuje odpověď na otázku, proč se ohledně použití státního znaku v protokolu o zahájení daňové kontroly použije daňový řád, a nikoliv zákon o užívání státních symbolů. Zároveň stěžovatelka postrádá v napadeném rozsudku důvody, pro něž v daném případě žalovaný nebyl povinen vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nedostatek důvodů podle stěžovatelky spočívá i v nevypořádání se s otázkou vlivu nečinnosti daňových orgánů na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Podle stěžovatelky krajský soud nevysvětlil ani to, zda písemnosti týkající se mezinárodních dožádání byly obsaženy ve vyhledávací části spisu oprávněně či nikoliv a stejně tak se nezabýval otázkou, z jakého důvodu pro ztotožnění osob provádějících daňovou kontrolu nelze aplikovat kontrolní řád. Ze všech uvedených důvodů považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[37] Ve vztahu k námitkám týkajícím se obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly a užití státního znaku v něm krajský soud v odstavci 75. napadeného rozsudku vysvětlil, že *„[f]ormální náležitosti protokolu stanoví § 60 odst. 3 daňového řádu. Protokol musí obsahovat zejména a) předmět jednání, b) místo jednání, c) časový údaj o začátku a skončení jednání, d) označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla, e) údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily, f) vylíčení průběhu jednání, g) označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, h) poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob, i) návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu, j) vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám. Protokol veškeré formální náležitosti stanové daňovým řádem obsahuje. Daňový řád nestanoví, že by protokol musel obsahovat označení státu či malý státní znak, resp. otisk úředního razítka, na němž je vyznačen malý státní znak (§ 6 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb.), a to na rozdíl od náležitostí rozhodnutí [§ 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu]. Z daňového řádu plyne, že protokol nemusí obsahovat otisk úředního razítka ani tehdy, je-li jeho součástí rozhodnutí vyhlášené při jednání, kterým se jeho příjemce vyzývá k uplatnění práva nebo ke splnění povinností (§ 61 odst. 2 daňového řádu). Povinnost označit protokol malým státním znakem nelze dovozovat ani z právní úpravy, která obecně upravuje užívání státních*

symbolů [§ 2 odst. 1 písm. e) a § 5 zákona č. 352/2001 Sb.], neboť použití malého státního znaku (úředního razítka) upravuje speciálně daňový řád."

[38] Následně pak v odstavci 78. napadeného rozsudku ve vztahu k výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení dospěl k závěru, že *„[z]ahájení daňové kontroly přerušuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu), byť správce daně před zahájením této kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 daňového řádu), ač pro to podle zákona byly podmínky. I pokud by byly splněny podmínky pro to, aby před zahájením daňové kontroly měl správce daně povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, avšak správce daně takovou výzvu nevydá, jde sice o jednání nezákonné, avšak nejde o takovou vadu, která by měla následně vztah k výši doměřené daně (viz rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, 4005/2020 Sb. NSS). S ohledem na vymezení zásahu se soud pro nadbytečnost nezabýval tím, zda při zahájení daňové kontroly k takovému nezákonnému jednání došlo. Podstatné v posuzované věci je, že zahájením daňové kontroly došlo k přerušení běhu tříleté lhůty pro stanovení daně.*"

[39] V odstavci 110. napadeného rozsudku krajský soud k namítané nečinnosti žalovaného a vlivu této nečinnosti na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně zdůraznil, že *„nehodnotil, zda v průběhu daňové kontroly nedocházelo k průtahům a zda žalovaný nebyl v průběhu daňové kontroly nečinný. Proti nečinnosti či průtahům správce daně v rámci daňové kontroly se lze bránit zásahovou žalobou, kterou se může daňový subjekt domáhat jejího ukončení projednáním zprávy o daňové kontrole. K tomu však žalobkyně nepřistoupila. Soud pouze na okraj poznamenává, že z obsahu spisu a mezinárodních dožádání je zjevné, že žalovaný nebyl nečinný pod dobu čtyř let od zahájení daňové kontroly do sdělení výsledku kontrolního zjištění* (...)".

[40] Z výše uvedeného je zjevné, že stěžovatelčiným námitkám o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů nelze přisvědčit. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, z jakého důvodu na námitku týkající se nepoužití státního znaku aplikoval daňový řád, nikoliv zákon o užívání státních symbolů, o čemž vypovídá výše citovaný odstavec 75. napadeného rozsudku. Stejně tak nelze mít za nedostatečné vypořádání se krajského soudu s námitkou absence výzvy žalovaného podle § 145 odst. 2 daňového řádu; k uvedené otázce se krajský soud vyjádřil v citovaném odstavci 78. napadeného rozsudku. Krajský soud svůj názor k této sporné otázce vyjevil a vysvětlil též, proč se důkladněji touto otázkou nezabýval. Přestože stěžovatelka nesouhlasí s jeho závěry a odkazuje na teorii *„ovoce z otráveného stromu"*, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tento její nesouhlas s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016-37).

[41] V posuzovaném případě se krajský soud neopomněl vyjádřit ani k namítanému vztahu mezi nečinností žalovaného a uplynutím lhůty pro stanovení daně (viz citovaný odstavec 110. napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud nepřehlédl ani to, že úvahy k (ne)činnosti žalovaného jsou součástí i dalších částí napadeného rozsudku (viz např. v odstavci 108. uvedený závěr týkající se doplnění mezinárodního dožádání č. 9, podle nějž *„[s]oud však neshledává důvodným, aby doba od obdržení částečné odpovědi do dne, kdy byla zaslána žádost o její doplnění, šla k tíži žalobce.*"). Nejvyšší správní soud tudíž neshledal nic,

co by bylo možno směrem k přezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajskému soudu vytknout. Nelze ostatně přehlédnout, že stěžovatelka proti napadenému rozsudku obsáhle brojí, což by nebylo možné, pokud by napadený rozsudek neobsahoval dostatečné odůvodnění přijatých závěrů.

[42] Namítá-li stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku též proto, že se krajský soud nevěnoval posouzení otázky, zda byla jednotlivá mezinárodní dožádání a odpovědi na ně obsažena ve vyhledávací části spisu oprávněně či nikoliv, tuto stěžovatelka nevznesla v žalobě, stejně jako i námitku o aplikaci kontrolního řádu na možnost ztotožnění úředních osob, které provádějí daňovou kontrolu. Krajský soud tudíž nebyl povinen se těmto dalším námitkám věnovat. Ani pro jejich nevypořádání nelze nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dovodit. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž nebyl naplněn.
[43] Poté, co Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je plně přezkoumatelný, přistoupil k posouzení zbylých kasačních námitek, jež lze podřadit pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[44] Nejvyšší správní soud předesílá, že pro věc stěžejní skutkové okolnosti posuzované věci a detailní obsah spisu vedeného žalovaným krajský soud obsáhle popsal v odstavcích 34. až 60. napadeného rozsudku. Pro stručnost i přehlednost tudíž kasační soud na tam uvedené skutečnosti nyní odkazuje, neboť považuje za nadbytečné v podrobnostech tyto údaje nyní opětovně rekapitulovat; v dalším z nich však vychází.

[45] Stěžovatelčiny námitky v první řadě směřují k zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka má za to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku doložení pověření úředních osob k provedení daňové kontroly, a nesprávně tudíž také dovodil, že daňová kontrola byla dne 13. 10. 2015 zahájena řádně.

[46] Nejvyšší správní soud již nyní uvádí, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu, které k uvedené otázce v napadeném rozsudku vyslovil v odstavcích 71. až 74. Upozornil zde na změny daňového řádu provedené zákonem č. 458/2011 Sb., kterým došlo k vypuštění požadavku na vyhotovení úředního záznamu o tom, kdo je v konkrétním případě úřední osobou. Stěžovatelka však přesto měla a má v souladu s § 12 odst. 4 daňového řádu právo dotázat se žalovaného, kdo je oprávněnou úřední osobou v dané věci. Stejně tak mohla v případě zahájení daňové kontroly v místě jejího sídla požádat příslušné úřední osoby o předložení průkazu. Těchto svých práv však stěžovatelka nevyužila, přesto ale s oprávněnými úředními osobami jednala, komunikovala s nimi a reagovala na jejich výzvy, aniž by jejich oprávnění zpochybnila. Nelze ani přehlédnout, že podle protokolu o zahájení daňové kontroly byly osoby jednající za stěžovatelku s ohledem na součinnost s pověřenými úředními osobami těmto známy z jejich úřední činnosti a logicky lze mít za to, že tomu bylo i opačně, o čemž ostatně opět svědčí to, že stěžovatelka nepochybovala (až do doby podání žaloby) o tom, že jedná právě s příslušnými pověřenými úředními osobami (podle protokolu o zahájení daňové kontroly jimi byly Ing. A. C. a M. H.). V případě jakýchkoliv pochyb o oprávnění či totožnosti těchto úředních osob tudíž stěžovatelka mohla kdykoliv uplatnit zmíněný požadavek na doložení oprávnění těchto úředních osob, které v místě její provozovny zahájily daňovou kontrolu. Skutečnost, že tak neučinila, aniž v průběhu daňové kontroly pověření úředních

osob zpochybňovala, nasvědčuje závěru, že o pověření úředních osob neměla pochybnosti. Z uvedeného důvodu nynější námitku nelze považovat za důvodnou. Ve shodě s krajským soudem proto ani Nejvyšší správní soud nyní nemůže přisvědčit závěru, že z důvodu nedoložení pověření úředních osob nedošlo k zahájení daňové kontroly.

[47] Nejvyšší správní soud souhlasí i se závěrem krajského soudu o tom, že namítaná absence státního znaku na protokolu o zahájení daňové kontroly není vadou, která by měla za následek nezahájení daňové kontroly, nebo která by učinila tento protokol nicotným. Jak správně uvedl krajský soud v odst. 75. napadeného rozsudku (viz též jeho citace výše v odst. [38]), protokol o zahájení daňové kontroly obsahuje všechny náležitosti stanovené v § 60 odst. 3 daňového řádu. Státní znak zjevně není podle výčtu těchto náležitostí obligatorní náležitostí protokolu o zahájení daňové kontroly. Jeho absenci tak nelze považovat za vadu, která by měla za následek nezahájení daňové kontroly či nicotnost tohoto protokolu. Krajský soud i tuto otázku posoudil správně. Nejvyšší správní soud shrnuje, že protokol o zahájení daňové kontroly v daném případě obsahuje všechny daňovým řádem vyžadované náležitosti, aniž je absence státního znaku jeho vadou.

[48] Nesouhlasně se stěžovatelka vyslovuje i k okamžiku zahájení daňové kontroly. Má za to, že formální a skutečný okamžik by se neměl lišit, krajský soud však kladl důraz na formální zahájení daňové kontroly. Tento závěr však již judikatura podle stěžovatelky překonala a v daném případě by se tedy mělo přihlížet z hlediska počátku běhu prekluzivní lhůty ke skutečnému započetí daňové kontroly. Ani této námitce kasační soud nepřitakává. Krajský soud se k obdobnému tvrzení stěžovatelky vyjádřil v odstavci 76. napadeného rozsudku. Správně upozornil na § 87 daňového řádu, v němž je vymezen okamžik zahájení daňové kontroly, aniž sám současně vyslovil, jak stěžovatelka tvrdí, že podstatné je formální zahájení této kontroly. Velmi detailně a s ohledem na obsah daňového spisu stěžovatelce vysvětlil, že úkony časově předcházející sepisu protokolu o zahájení daňové kontroly, s nímž krajský soud v daném případě spojoval její nejen formální, ale i faktické zahájení daňové kontroly, se týkaly jiných daňových subjektů než stěžovatelky [srov. § 87 odst. 1 část věty první - *Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu* (...) – důraz přidán soudem], byť s ohledem na skutečnost, že se stěžovatelkou obchodovaly, tak se zprostředkovaně týkaly i jí jako účastnice prověřovaných obchodních transakcí. Velmi správně pak krajský soud stěžovatelku upozornil i na možnost správce daně provádět vyhledávací činnost v souladu s § 78 daňového řádu. Žádná pochybení v závěrech krajského soudu Nejvyšší správní soud nedovodil, a v podrobnostech tak odkazuje na úvahy obsažené v již zmíněném odst. 76. napadeného rozsudku. Závěr, podle nějž k zahájení daňové kontroly došlo až dne 13. 10. 2015, kdy při ústním jednání žalovaný vůči stěžovatelce vymezil předmět i rozsah daňové kontroly a začal prověřovat stěžovatelčina daňová tvrzení (viz též strana 4 protokolu o zahájení daňové kontroly), je tudíž správný a tato námitka není důvodná.

[49] Stěžovatelka také namítá neúčinnost zahájení daňové kontroly z důvodu absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Má za to, že ač tato výzva měla být vydána, žalovaný ji nevydal, což způsobuje, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně se nepřerušuje podle § 148 odst. 3 daňového řádu a uplyne v její základní době podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k doktríně „*ovoce z otráveného*

stromu“ v této souvislosti stěžovatelka navrhuje věc předložit k posouzení rozšířenému senátu.

[50] Nejvyšší správní soud k této námitce zdůrazňuje, že s ohledem na předmět nynějšího řízení (posouzení, zda je daňová kontrola nezákonná, jelikož je prováděna po lhůtě pro stanovení daně), je podstatné zodpovědět otázku, zda byl žalovaný povinen učinit před zahájením daňové kontroly výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a pokud tak neučinil, zda přesto zahájení daňové kontroly přerušuje lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.

[51] K uvedené otázce se krajský soud vyjádřil v odst. 78. napadeného rozsudku (viz výše citace této části v odst. [39]). V něm se dovolal závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53. Na základě něj bez dalšího vyslovil, že i kdyby byla v nynější věci daňová kontrola zahájena nezákonně, má to přesto za následek přerušení lhůty pro stanovení daně. Právě proto nepovažoval za potřebné se problematikou výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a jejího vliv na zákonnost zahájení daňové kontroly dále zabývat. S uvedeným posouzením se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje, resp. závěry krajského soudu považuje za předčasné.

[52] Je tomu tak proto, že krajský soud tuto úvahu vyslovil na základě zmíněného rozsudku č. j. 10 Afs 268/2019-53, jehož předmětem však byl přezkum rozhodnutí správce daně, nikoliv nezákonný zásah, a uvedený případ se také skutkově lišil od nyní posuzovaného. V rozsudku č. j. 10 Afs 268/2019-53 byly přezkoumávány platební výměry, jimiž správce daně doměřil daň z přidané hodnoty a stanovil povinnost zaplatit penále za situace, kdy příslušný správní soud v souvisejícím řízení o zásahové žalobě vyslovil, že zahájení a vedení daňové kontroly tomuto doměření předcházející bylo nezákonné proto, že mu nepředcházela výzva k podání dodatečných daňových tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nadto se zde jednalo o situaci, v níž (zcela pochopitelně) již byla daňová kontrola ukončena. Za takové skutkové situace desátý senát nejprve upozornil, že „*podání zásahové žaloby proti úkonům daňové kontroly nemá odkladný účinek a lhůta ke stanovení daně se po dobu řízení o této žalobě nepřerušuje ani nestaví (rozsudek ze dne 15. 8. 2008, č. j. 5 Afs 4/2008-108, věc STROS).*“ Dále pak doplnil, že „*NSS nezpochybňuje nezákonnost zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015. Správce daně pochybil, neboť stěžovatelku dle § 145 odst. 2 daňového řádu nevyzval k podání dodatečného tvrzení. Stěžovatelce se v tomto směru ostatně dostalo satisfakce tím, že krajský soud rozsudkem 51 A 37/2017 určil, že druhá daňová kontrola byla zahájena a prováděna v rozporu se zákonem.*“ Následně uzavřel, že „*[j]de však svou povahou o dílčí procesní pochybení správce daně, které nemá žádný přímý ani nepřímý vztah k výši následně doměřené DPH. Jde o nezákonnost, nejde však o takovou vadu, pro kterou by doměření daně nebylo možné. Jak již NSS v předešlé části vysvětlil, nynější důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly se promítají nikoliv v doměření samotné daně, ale v povinnosti hradit penále. Avšak proti uložení penále v důsledku prvotní nezákonnosti na straně správce daně již NSS – v souladu s ustálenou judikaturou – stěžovatelce poskytl vhodnější ochranu a rozhodnutí žalovaného* [o doměření daně a stanovení penále] *zrušil (viz část III.A.).*“ (důraz přidán soudem). Z citovaných pasáží je zjevné, že se desátý senát věnoval problematice vlivu počátečního pochybení předcházejícího zahájení daňové kontroly na následné doměření daně, resp. stanovení penále. O to však v nynější věci nejde.

[53] Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku sice vyhodnotil jako nedůvodnou námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně v důsledku chybějící výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tento závěr však vyslovil proto, že shledal, že se již stěžovatelce dostalo ochrany v jiném řízení (o zásahové žalobě), resp. z jiných důvodů (chybějící výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu mohla mít vliv na vznik povinnosti platit penále, a proto kasační soud zrušil napadené rozhodnutí daňového orgánu). Z těchto důvodů se tudíž desátý senát otázce vlivu nezákonně zahájené daňové kontroly na přerušení lhůty pro stanovení daně blíže nevěnoval. Odkázal na závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55, zejména co do rozlišení předmětu a účelu řízení o žalobě zásahové a o žalobě proti rozhodnutí a upozornil i na v něm obsažené závěry týkající se toho, jak některé typové nezákonnosti ovlivňují běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Pro posouzení rozporovaných závěrů krajského soudu v nynější věci je však podstatné, že desátý senát v odkazovaném rozsudku uvedl pouze to, že *„nelze automaticky uzavřít, že žádná nezákonně zahájená daňová kontrola nemůže přerušit lhůtu ke stanovení daně.“* Nevyslovil tudíž, jak mylně dovodil krajský soud, že každá, i nezákonně zahájená, daňová kontrola běh prekluzivní lhůty přerušuje. Právě tímto závěrem však krajský soud bez dalšího vypořádal stěžovatelčinu žalobní námitku. Je tak zřejmé, že krajský soud jednak nesprávně interpretoval závěry vyplývající z citovaného rozsudku desátého senátu, ale tento rozsudek také nesprávně použil na nynější případ nehledě na skutkové i právní odlišnosti obou věcí.

[54] Nejvyšší správní soud zde odkazuje na závěry dosavadní judikatury, podle níž dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Z této povinnosti ale dovodil Nejvyšší správní soud také výjimky, když například v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 237/2018-50, vyslovil, že *„za výjimečných situací, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“*

[55] V opakovaně citovaném usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55 pak rozšířený senát mimo jiné v odstavci [42] vyslovil, že *„[z]ásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu).“* a v odstavci [48] k tomu doplnil, že *„[v] řízení o zásahové žalobě je jeho předmětem daňová kontrola takříkajíc* per se,

tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřípustného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly." (důraz přidán soudem)

[56] V nynějším řízení mohlo být výsledkem uložení povinnosti žalovanému nepokračovat v provádění nezákonného zásahu. Takovému posouzení však musela předcházet nejprve úvaha o tom, zda daňová kontrola byla zahájena zákonně či nikoliv. Teprve poté bylo možno posuzovat, zda případná nezákonnost jejího zahájení přerušuje běh lhůty pro stanovení daně, a následně i to, zda způsobuje také nezákonnost jejího provádění proto, že již uplynula lhůta pro stanovení daně. S ohledem na žalobní tvrzení, v nichž stěžovatelka tvrdila i nezákonnost zahájení daňové kontroly pro absenci výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vliv této nezákonnosti na běh lhůty pro stanovení daně, bylo na místě, aby se krajský soud nejprve věnoval tomuto posouzení. Takové posouzení však napadený rozsudek neobsahuje. Jak již uvedeno, vyšel z nesprávné úvahy (nevyslovené ani v rozsudku č. j. 10 Afs 268/2019-53), že nehledě na to, zda daňová kontrola byla zahájena zákonně či nikoliv, vždy toto zahájení přerušuje běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[57] V souzené věci, v níž dosud (resp. v době rozhodování krajského soudu) nedošlo k doměření daně, bylo toto posouzení zcela nezbytné pro úvahu, zda tyto potenciální nezákonnosti přímo nezasahují do stěžovatelčiných práv. Lze totiž přisvědčit stěžovatelce v tom, že pokud by již v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu, který trvá, krajský soud dovodil, že daňová kontrola je prováděna po uplynutí lhůty pro stanovení daně, bylo by na místě uložit povinnost v této daňové kontrole nepokračovat, důsledkem čehož by v řízení před žalovaným nutně musel být i navazující postup směrem k nepokračování v probíhajícím doměřovacím řízení.

[58] Nejvyšší správní soud tudíž považuje za předčasný závěr krajského soudu o tom, že v daném případě daňová kontrola přerušila běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Jelikož krajský soud dosud z důvodu nesprávného východiska vyplývajícího z judikatury, jež není v daném případě použitelná, neučinil úvahy o vlivu chybějící výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu na zahájení daňové kontroly, nemohl učinit ani na to navazující závěr, zda v posuzované věci měla tato skutečnost vliv na běh lhůty pro stanovení daně a jaký. Nejvyšší správní soud proto shledal uvedenou stížnostní námitku důvodnou. Na rozdíl od stěžovatelky však nepovažuje za potřebné v tuto chvíli předložit uvedenou otázku rozšířenému senátu k posouzení, neboť věcí se nejprve musí zabývat krajský soud a nastolenou spornou otázku posoudit výlučně s ohledem na skutkové okolnosti posuzované věci, s přihlédnutím k závěrům vyplývajícím z výše citované judikatury (zejména pak z části III.2.1 usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55).

[59] Důvodnou neshledává Nejvyšší správní soud ani stížnostní námitku, podle níž obsah daňového spisu v době, kdy do něj stěžovatelka nahlížela (dne 7. 9. 2020 v průběhu řízení o žalobě), neobsahoval žádné CD, které krajský soud zmiňuje v napadeném rozsudku, a podle níž žalovaný předložil krajskému soudu pouze torzo daňového spisu. Ze

soudního spisu vyplývá, že žalovaný poskytl krajskému soudu daňový spis dne 9. 6. 2020. Výzvou ze dne 19. 8. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-51, pak krajský soud žalovaného vyzval k předložení úplné spisové dokumentace, zejména pak specifikoval, které konkrétní části žádá (jednalo se především o mezinárodní dožádání). Na základě této výzvy žalovaný doručil dne 28. 8. 2020 také soudem požadovanou část daňového spisu. Soudní spis dále obsahuje úřední záznam ze dne 28. 8. 2020 vyhotovený asistentem soudce krajského soudu o kontrole CD, jež bylo součástí daňového spisu. Dne 1. 10. 2020 žalovaný sdělil krajskému soudu, že již neeviduje další nové písemnosti nad rámec těch, které mu byly zaslány. Nahlížela-li tedy stěžovatelka do soudního spisu dne 7. 9. 2020, již v té době měla k dispozici daňový spis včetně uvedeného nosiče CD, vyjma vyhledávací části daňového spisu. Krajský soud tedy vycházel ze stejného daňového spisu (resp. jeho relevantních částí – blíže viz odst. 111. a 112. napadeného rozsudku), jaké měla k dispozici při nahlížení i stěžovatelka, samozřejmě s výjimkou oné vyhledávací části spisu, do níž nahlížet nemohla (viz § 66 odst. 1 daňového řádu).

[60] Stěžovatelka dále namítá, že není zřejmé, pro jaké konkrétní důvody žalovaný zařadil listiny, konkrétně mezinárodní dožádání, mezi tajné písemnosti ve vyhledávací části spisu. Všechna mezinárodní dožádání byla před stěžovatelkou utajena, a ta tudíž neměla možnost se podílet na jejich doplnění či zpřesnění. Uvedenou námitku však stěžovatelka v žalobě nevznesla. Krajský soud tudíž neměl povinnost ani důvod se touto otázkou sám zabývat. V kasační stížnosti přitom uvedenou námitku vznáší nejen k mezinárodnímu dožádání č. 9, které k datu vydání napadeného rozsudku nebylo vyřízeno a bylo stále součástí vyhledávací části daňové spisu, ale vznáší ji vůči všem mezinárodním dožádáním. Přitom skutečnost, že tyto listiny byly součástí vyhledávací části daňového spisu a teprve po vyřízení jednotlivých mezinárodních dožádání byly z této části spisu vyjmuty, musela být stěžovatelce známa již v řízení před krajským soudem. Tudíž stěžovatelka tuto námitku uplatnit nepochybně v řízení o žalobě mohla a v takovém případě by bylo povinností krajského soudu ji vypořádat. Jestliže tedy stěžovatelka uplatnila tuto námitku poprvé až v kasační stížnosti, jedná se o námitku, kterou kasační soud není oprávněn posuzovat; jedná se o námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[61] Stěžovatelka dalšími námitkami brojí proti jednotlivým mezinárodním dožádáním, která prováděl žalovaný. Nepovažuje za podstatné, že jednotlivá dožádání probíhala v logickém sledu, jak uvedl krajský soud, nýbrž za důležitý považuje jejich vliv na plynutí lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty. Namítá, že krajský soud nezkoumal, jak dlouho trvala jednotlivá dožádání a další souvislosti s tím spojené (např. možnost jejich podání souběžně či dříve, apod.). Má za to, že dožádání byla bezúčelná a nestavěla běh prekluzivní doby, jak naopak dovodil krajský soud.

[62] K otázce předmětu zásahové žaloby v souvislosti s daňovou kontrolou a jednotlivými úkony správce daně se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v opakovaně citovaném usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55, v němž shledal, že *„[z]ásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění*

podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstižného" posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (...). Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními."

[63] Na uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, ve kterém dospěl k závěru, že *„[n]ení zásadně na správním soudu, aby v rámci zásahové žaloby posuzoval, zda určité okolnosti správce daně v rámci prováděné daňové kontroly již dostatečně zjistil, které skutečnosti může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly, popř. aby hodnotil dosud správcem daně provedené důkazy, předjímal výsledky daňové kontroly či obsah následného rozhodnutí o stanovení daně. [...] V tomto řízení tedy soud nemůže vyjadřovat závěry ohledně existence důkazního břemene, resp. případných následků jeho neunesení ze strany správce daně, popř. stěžovatelky, ani k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, pokud tyto nevybočují z předmětu zahájené daňové kontroly, popř. správnosti či nesprávnosti předběžného hodnocení důkazní situace obsaženého v odůvodnění jednotlivých výzev. Tyto okolnosti jsou naopak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně."* (důraz přidán soudem)

[64] Z právě uvedených judikaturních závěrů krajský soud vyšel a správně dovodil, že při projednání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jímž má být probíhající daňová kontrola, může posuzovat pouze to, zda u namítaných mezinárodních dožádání nešlo o úkony zjevně neúčelné či nadbytečné a zda nevybočují ze zákonného účelu daňového řízení v předmětné věci.

[65] Námitky proti jednotlivým mezinárodním dožádáním z hlediska jejich účelnosti a nezbytnosti v rozsahu, v jakém byly uplatněny v žalobě, vypořádal již krajský soud. Na rozdíl od stěžovatelky ale Nejvyšší správní soud považuje toto jejich vypořádání ze strany krajského soudu za dostačující a přiléhavé co do jejich vztahu k probíhající daňové kontrole a ke sporné otázce o možném stavění běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Z uvedeného důvodu v tomto směru pro stručnost odkazuje na odstavce 90. až 108. napadeného rozsudku, v nichž krajský soud v tomto směru jednotlivě posoudil každé mezinárodní dožádání. Jeho závěrům (co do potřebnosti, účelnosti a nezbytnosti mezinárodních dožádání) není co vytknout, a Nejvyšší správní soud se s nimi proto ztotožňuje, aniž považuje za potřebné k nim uvádět další doplnění. Je totiž třeba znovu zdůraznit, že význam jednotlivých dožádání a skutečností z nich vyplývajících, tudíž

výstupy z nich, mohou být předmětem posouzení až při případném projednání žaloby proti rozhodnutí o doměření daně, bude-li posléze vydáno. Zjištění vyplývající z uvedených mezinárodních dožádání totiž v takovém případě budou sloužit pro závěry žalovaného, na základě nichž přistoupí k případnému doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015.

[66] Ačkoliv má tedy stěžovatelka za to, že jednotlivá mezinárodní dožádání nebyla či nejsou účelná a nezbytná či měla být provedena dříve, s ohledem na právě uvedené nelze v nynějším řízení takový závěr bez dalšího přijmout. Je jistě možno si představit i pružnější postup ze strany žalovaného u některých z nich, v posuzovaném případě s ohledem na chronologii a průběh jednotlivých mezinárodních dožádání, jak jej v souladu s obsahem daňového spisu krajský soud popsal v odstavci 50. napadeného rozsudku a jak o jejich obsahu podrobně pojednal v již výše zmíněných pasážích napadeného rozsudku, ale proto nelze dovodit, že by zjištěné dílčí prodlevy v dané věci představovaly exces za účelem „umělého“ natahování daňového řízení s cílem oddálit prekluzi práva vyměřit daň. Stěžovatelka ostatně neuvádí konkrétní pochybnosti vztahující se k potřebnosti a účelnosti mezinárodních dožádání č. 1 až č. 8 (ke zbylým dvěma dožádáním se kasační soud vyjádří dále samostatně), ani to, která mezinárodní dožádání mohla či měla být podle jejího názoru provedena současně [přitom ze správního spisu plyne, že první dvě dožádání žalovaný učinil téhož dne (3. 12. 2015), stejně jako dožádání č. 6 až č. 8 (dne 5. 9. 2018)], ani z jakého konkrétního důvodu podle ní byla neúčelná. Námitky proti zmíněným mezinárodním dožádáním tak považuje Nejvyšší správní soud za zcela obecné a shodně s krajským soudem naopak považuje jednotlivá mezinárodní dožádání za úkony, které se vztahovaly k předmětu daňové kontroly a měly logickou návaznost. Z obsahu spisu a jednotlivých mezinárodních dožádání tudíž nelze dovodit žádné zjevné prodlevy nemající věcnou, časovou a obsahovou souvislost s předmětem daňové kontroly jako takové a mající za cíl toliko dosažení stavění běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty, jak namítá stěžovatelka. Uvedená námitka je nedůvodná.

[67] Stěžovatelka blíže v kasační stížnosti vznáší výhrady k mezinárodnímu dožádání č. 10 ze dne 7. 2. 2020. Uvádí, že výslech svědka M. (řidiče přepravní společnosti GARANT-SPED, s.r.o.), který byl jeho předmětem, mohl být proveden již v roce 2016. Z uvedeného důvodu považuje také jeho provedení teprve v roce 2020 za zcela účelové s jediným cílem stavět prekluzivní lhůtu. Ani s touto námitkou nelze souhlasit. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, v roce 2016 sice proběhly žádosti o výslech pana M., ten se však nepodařilo v té době uskutečnit. Dožádaný orgán v roce 2016 neprovedl, i přes žádost žalovaného, výslech tohoto svědka, nýbrž pouze jeho nadřízeného, jednatele uvedené přepravní společnosti. Jelikož však svědek M. byl osobou, která měla provádět přepravu zboží, které bylo předmětem daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015, bylo na místě jeho výslech provést, i s ohledem na skutečnost, že žalovaný neměl dostatek jiných informací, pro které by mohl od tohoto výslechu upustit. S ohledem na tyto okolnosti považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem mezinárodní dožádání č. 10 za účelné a opodstatněné v posuzované věci.

[68] Poslední námitka vztahující se k provádění mezinárodních dožádání směřuje k dožádání č. 9, které se týkalo osoby Csaby Zelnika, zemřelého jednatele společnosti TROFANY. Stěžovatelka informace týkající se této osoby považuje za bezpředmětné

v nynější věci proto, že jmenovaný zemřel již v dubnu 2015 a tato skutečnost byla žalovanému známá. Podle stěžovatelčina mínění tedy za předpokladu, že by si žalovaný vyžádal informace z daňového řízení týkajícího se společnosti TROFANY, jejímž byl pan Zelnik jednatelem, nemusel toto mezinárodní dožádání vůbec provádět.

[69] Ani této námitce kasační soud nemůže přisvědčit a ani uvedené dožádání ze dne 20. 12. 2019 nepovažuje za neúčelné, neboť i to se vztahovalo k předmětu daňové kontroly a k posuzovanému zdaňovacímu období. Bylo proto způsobilé doplnit nejasnosti týkající se části posuzovaného obchodního řetězce, jehož se stěžovatelka účastnila, stejně jako společnosti CPD a TROFANY, jejímž jednatelem byl právě Czabo Zelnik, jehož se toto dožádání týkalo. Přestože zemřel, bylo možné i podstatné získat informace z dědického řízení ohledně jeho podílu v této společnosti, popřípadě i působení této společnosti jako takové, což s předmětnou daní souviselo. Ani toto mezinárodní dožádání tudíž nevybočovalo z rámce předmětné daňové kontroly a bylo možno je považovat za relevantní pro věc. Ostatně již krajský soud ke shodné výtce stěžovatelky v odstavci 108. napadeného rozsudku upozornil na to, že uvedené dožádání týkající se informací ohledně vyměření daně z přidané hodnoty společnosti TROFANY a řešení pozůstalosti po panu Zelnikovi učinil žalovaný na základě stěžovatelčina návrhu. V podrobnostech tak lze opět odkázat na přiléhavé závěry týkající se tohoto dožádání, jež ve zmiňované pasáži napadeného rozsudku vyslovil krajský soud. Nejvyšší správní soud se s nimi ztotožňuje a tuto námitku za důvodnou nepovažuje.

[70] Současně stěžovatelka namítá i to, že doplňující žádost vztahující se k mezinárodnímu dožádání č. 9, která byla provedena dne 6. 3. 2020 prostřednictvím e-mailu, nesplňuje požadavky kladené na mezinárodní dožádání stanovené zákonem o mezinárodní spolupráci při správě daní, a z uvedeného důvodu tato doplňující žádost nemohla stavět běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Jelikož se uvedená námitka vztahovala právě k tvrzené prekluzi, Nejvyšší správní soud se jí zabýval i přesto, že nebyla uplatněna již v řízení u krajského soudu. Musel zohlednit, že uvedené doplňující e-mailové dožádání ze dne 6. 3. 2020 bylo zařazeno ve vyhledávací části daňového spisu, do níž stěžovatelka nemohla nahlédnout, tudíž okolnosti týkající se tohoto dožádání se nemohla dozvědět před vydáním napadeného rozsudku, nýbrž až z něj, přitom se však tato námitka vztahuje k otázce stavění prekluzivní lhůty pro stanovení daně, k níž je i kasační soud povinen přihlížet z úřední povinnosti.

[71] Krajský soud k uvedenému e-mailovému doplňujícímu dožádání a jeho vlivu na běh prekluzivní lhůty mimo jiné v odstavci 108. napadeného rozsudku vyslovil, že *„[ž]alovaný následně emailem ze dne 6. 3. 2020 maďarského správce daně požádal o doplnění odpovědi. Odpověď na tuto žádost žalovaný dle svého sdělení dosud neobdržel. Soud však neshledává důvodným, aby doba od obdržení částečné odpovědi do dne, kdy byla zaslána žádost o její doplnění, šla k tíži žalobce a aby se po tuto dobu stavila prekluzivní lhůta, za situace, kdy žalovanému trvalo více než měsíc, než výzvu k doplnění informací učinil, ačkoli z odpovědi maďarské strany bylo zřejmé, že považovala svou odpověď za konečnou. K dalšímu stavení prekluzivní lhůty by tak došlo od 6. 3. 2020. Vzhledem k tomu, že v období do 2. 7. 2020 neběžela prekluzivní lhůta z důvodu žádosti č. 10, stavilo její běh vyžádané doplnění odpovědi v době od 3. 7. 2020.“*

[72] Následně v odst. 109. napadeného rozsudku k běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně shrnul, že *„dnem zahájení daňové kontroly* [13. 10. 2015] *započala plynout nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která měla uplynout dne 13. 10. 2018 (§ 148 odst. 1 a 3 daňového řádu). Dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu se lhůta stavila žádostí č. 1 ode dne 3. 12. 2015 do 8. 3. 2016 po dobu 97 dní, žádostí č. 3 ode dne 14. 4. 2016 do 7. 6. 2016 na 55 dní, žádostí č. 4 ode dne 1. 8. 2016 do 30. 1. 2017 na 183 dní, žádostí č. 5 ode dne 4. 9. 2018 do 10. 1. 2019 na 129 dní, žádostí č. 9 ode dne 10. 12. 2019 do 17. 1. 2020 na 39 dní a žádostí č. 10 od 7. 2. 2020 do 2. 7. 2020 na 147 dní. Po tomto datu lhůta pro stanovení daně dále neběží, a to z důvodu mezinárodního dožádání, které se týká Csaby Zelnika, na které žalovaný dle svého sdělení dosud neobdržel odpověď. Námitka, že daňová kontrola je prováděna ve vztahu k prekludované daňové povinnosti, proto není důvodná.“*

[73] Nejvyšší správní soud považuje uvedené závěry za správné, a stěžovatelčině námitce tudíž nepřisvědčuje. Ze zmíněného doplňujícího dožádání k mezinárodnímu dožádání č. 9 provedenému e-mailem vyplývá, že prostřednictvím něj byla dne 6. 3. 2020 učiněna žádost o doplnění některých informací týkajících se Csaby Zelnika a jeho ekonomických aktivit (resp. aktivit společnosti TROFANY) v Maďarsku. Z tohoto e-mailu dále vyplývá, že jej učinila K. P., označená jako pracovnice „CZ VAT CLO“ a adresovala jej adresátovi označenému jako „HUCT-tax-fraud“. Úplná e-mailová adresa tohoto adresáta (stejně jako i pisatelky) sice není v tomto e-mailu ze dne 6. 3. 2020 uvedena, s ohledem na obsah daňového spisu je však zřejmé, že i prvotní mezinárodní dožádání č. 9 učinila zmíněná K. P., která v něm byla označena jako „úředník, který se případem zabývá v dožadujícím státě“. Z tohoto mezinárodního dožádání současně vyplývá i to, že dožadujícím orgánem je ústřední kontaktní orgán v České republice, jakož i kontaktní e-mailová adresa, prostřednictvím níž zmíněná pracovnice s příslušným ústředním kontaktním orgánem v Maďarsku komunikuje. Nejvyšší správní soud tudíž na základě uvedeného nemá pochybnosti o tom, že za stranu dožadující učinila žádost o doplňující informaci pracovnice k tomu příslušeného ústředního kontaktního orgánu v souladu s § 6 odst. 1 a 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

[74] Podle § 25 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, *pro účely komunikace s jiným členským státem při provádění mezinárodní spolupráce se použije standardní formulář, jehož náležitosti jsou stanoveny přímo použitelným předpisem Evropské unie; k formuláři mohou být připojeny i jiné písemnosti.*

[75] Důvodová zpráva k § 25 právě citovaného zákona mimo jiné uvádí, že *„ustanovení transponuje článek 20 směrnice o standardních formulářích a jejich elektronické podobě. V zásadě veškeré žádosti uskutečněné podle tohoto zákona by měly být, pokud možno, posílány formou standardních formulářů přijatých postupem Evropské komise podle článku 5 nařízení Evropského Parlamentu a Rady EU 182/2011 ze dne 16. února 2011, kterým se stanoví pravidla a obecné zásady způsobu, jakým členské státy kontrolují Komisi při výkonu prováděcích pravomoc.“*

[76] S ohledem na uvedené lze stěžovatelce přisvědčit, že pravidlem by mělo být provádění mezinárodních dožádání prostřednictvím k tomu předepsaných formulářů. Smysl je zřejmý; tím je unifikace a v důsledku toho usnadnění i zrychlení provádění této

mezinárodní spolupráce. V případě zmíněného e-mailového doplňujícího dožádání takto příslušný kontaktní orgán nepostupoval, dopustil se tedy jistého pochybení, když nerespektoval požadavek vyplývající z § 25 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, byť veškerá zbylá mezinárodní dožádání řádně touto formou uskutečnil.

[77] Přesto však Nejvyšší správní soud nepovažuje tuto vadu za natolik významnou, aby zcela znehodnotila tento úkon daňových orgánů v procesu mezinárodní spolupráce. Posuzované doplňující e-mailové dožádání ze dne 6. 3. 2020 obsahuje shodné označení referenčním číslem jako původní, řádně provedené, mezinárodní dožádání č. 9 (VAT_CZ_O201903011-HU-14392-17445_20191220_AF_RI_R). Z toho lze bez pochyb dovodit, že jím došlo ke komunikaci mezi příslušnými kontaktními místy v České republice a v Maďarsku v souladu s § 6 a § 8 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní a oba kontaktní orgány již měly povědomost o předmětu žádosti i o tom, koho se týká, a tudíž požadavek na formalizovaný dotaz zde již ustupoval do pozadí. Identifikace příslušného původního dožádání, k němuž bylo žádáno doplnění, byla zajištěna právě pomocí onoho shodného referenčního čísla dožádání.

[78] Vychází-li tedy stěžovatelka z toho, že pochybením bylo provedení tohoto doplňujícího dožádání právě formou e-mailu, pak i když by skutečně pravidlem mělo být provedení mezinárodního dožádání, a to i doplňujícího, prostřednictvím k tomu určených formulářů, jak shora uvedeno, a jak plyne i z citované důvodové zprávy, nelze pouze z toho, že správce daně prostřednictvím kontaktního místa využil onoho rychlejšího způsobu komunikace prostřednictvím e-mailu, usuzovat na pochybení takové závažnosti, jež by způsobovalo, že se v důsledku tohoto úkonu lhůta pro stanovení daně nestaví ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Podstatnější je totiž skutečnost již výše uvedená, že se toto dožádání bylo ve věcné, časové i obsahové souvislosti s předmětem daňové kontroly a bylo učiněno v návaznosti na předchozí odpověď dožádaného kontaktního místa v zahraničí, již však vzhledem k předmětu daňového řízení nepovažoval správce daně za dostačující (viz výše odst. [74]). Jelikož toto doplňující dožádání učinil k tomu příslušný dožadující orgán, pak nedodržení formy v daném případě, byť je vadou, přesto nepůsobí neúčinnost tohoto úkonu ve vztahu ke stavění lhůty pro stanovení daně, jak se domnívá stěžovatelka. Krajský soud tudíž tuto otázku posoudil správně, stejně jako i vliv dílčí prodlevy s tímto doplňujícím dožádáním na stavění lhůty pro stanovení daně, jak plyne z výše citovaného odst. 109. napadeného rozsudku.

[79] Nejvyšší správní soud s ohledem na závěry, k nimž výše dospěl, považuje za důvodnou toliko stěžovatelčinu námitku týkající vadného posouzení vlivu zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu na běh lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za období březen 2015 ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu a z uvedeného důvodu považuje za naplněný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V.

[80] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[81] V dalším řízení krajský soud posoudí otázku zákonnosti zahájení daňové kontroly vzhledem k namítanému nevydání výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vlivu uvedených skutečností na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zákonnosti zahájení daňové kontroly se totiž dosud nevěnoval, byť nikoliv proto, že by tuto otázku opomněl, nýbrž proto, že vyšel z nesprávných východisek, pro něž toto posouzení nepovažoval za nutné. Přitom přihlédne k závěrům shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu. Následně opětovně uváží, zda daňová kontrola je prováděna ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatelky, která není prekludována a o věci znovu rozhodne.

[82] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. listopadu 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu