ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **Global Tungsten & Powders spol. s r. o.,** sídlem Zahradní 1442/46, Bruntál, zastoupené JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem, sídlem Pobřežní 647/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,** sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 4. 2020, č. j. 25 A 214/2019 – 64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobkyně se u Krajského soudu v Ostravě domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v tom, že žalovaný poté, co mu bylo krajským soudem zakázáno provádět u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH mimo jiné za zdaňovací období duben 2013 až srpen 2013 (rozsudek ze dne 23. 4. 2018, č. j. 22 A 151/2017 - 42, aprobovaný rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 - 29), počal činit úkony směřující k doměření daně za uvedená zdaňovací období, počínaje výzvami k podání dodatečných daňových tvrzení, ačkoli již

tehdy uplynula prekluzivní lhůta pro doměření daně, a tudíž žalovaný není oprávněn již vyměřenou daňovou povinnost jakkoli upravovat. Žalobkyně proto žádala, aby soud určil, že vedení tohoto „doměřovacího“ řízení je nezákonným zásahem, a zároveň uložil žalovanému v něm nepokračovat.

[2] Krajský soud zrekapituloval nesporná skutková zjištění. Žalovaný prováděl u žalobkyně od 17. 5. 2016 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období duben až srpen 2013 a prosinec 2013 až leden 2014. Rozsudkem ze dne 23. 4. 2018, č. j. 22 A 151/2017 - 42, bylo vedení této daňové kontroly pro nedodržení priority postupu dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020 (dále také jen „d. ř.“), prohlášeno za nezákonné a žalovanému bylo zakázáno v této daňové kontrole pokračovat. Dne 17. 9. 2018 žalovaný žalobkyni sdělil, že v daňové kontrole nepokračuje. Následně pěti výzvami ze dne 3. 4. 2019 vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení k DPH za zdaňovací období duben až srpen 2013. Žalobkyně dne 18. 4. 2019 učinila podání, v němž setrvala na svých tvrzeních uvedených v předchozích daňových přiznáních. Následně žalovaný pokračoval dle svých slov v „doměřovacím“ řízení, konkrétně dožádal výslechy dvou svědků, zaslal žalobkyni a čtyřem dalším subjektům výzvy k poskytnutí informací, provedl místní šetření a nařídil výslechy čtyř svědků. Dne 3. 2. 2020 obdržela žalobkyně od žalovaného úřední záznam č. j. 350839/20/3205-60561-809404 „ve věci seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolních zjištění v rámci vedeného doměřovacího řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 až srpen 2013“.

[3] Žalobkyně namítala, že již v roce 2016 došlo k prekluzi práva stanovit daň za zkoumaná zdaňovací období, neboť zahájení daňové kontroly dne 17. 5. 2016, které bylo následně soudem prohlášeno za nezákonné, nemohlo mít na běh této lhůty vliv. S tímto závěrem se krajský soud neztotožnil. Na základě analogické aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 201, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, č. 3703/2018 Sb. NSS, který se týkal zrušení rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) d. ř., konstatoval, že v případě deklarace nezákonnosti zahájení daňové kontroly nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. Soud tedy dospěl k závěru, že v projednávané věci v důsledku zahájení daňové kontroly počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta do 17. 5. 2019. Výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení ze dne 3. 4. 2019 tak byly učiněny v této lhůtě a nepředstavovaly nezákonný zásah do veřejných subjektivních práv žalobkyně. Z toho důvodu soud žalobu částečně výrokem III zamítl.

[4] Alternativně žalobkyně namítala, že k prekluzi práva stanovit daň došlo 17. 5. 2019, kdy uplynula prekluzivní lhůta započatá dnem zahájení nezákonné daňové kontroly. Výzvy ze dne 3. 4. 2019 nemohly tuto lhůtu prodloužit, neboť na jejich základě nedošlo k doměření daně.

[5] K tomu krajský soud odkázal na rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, z nějž vyplývá, že příčinná souvislost mezi oznámením výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a doměřením daně může být zachována, následuje-li po řádné výzvě proces dokazování v intencích důvodů uvedených ve výzvě. Úkony, které po výzvě následují, však musí spadat do některého ze zákonem předvídaných postupů. Pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení, může správce daně stanovit daň dle pomůcek, zahájit daňovou kontrolu či postup

k odstranění pochybností. Daňovou kontrolu lze však opakovat pouze za podmínek uvedených v § 85 odst. 5 d. ř. Žalovaný splnění těchto podmínek netvrdil, naopak předestřel dle soudu zjevně defektní argumentaci, že „kontrolované skutečnosti" jsou takové, které byly předmětem daňové kontroly, jež proběhla všemi fázemi. To však z textu zákona nelze dovodit. Pro určení, kdy se bude jednat o opakovanou daňovou kontrolu, je rozhodný předmět a rozsah daňové kontroly. Tyto skutečnosti musí být stanoveny hned při zahájení daňové kontroly, je proto lhostejné, jaký je následný průběh této kontroly, případně ve které fázi se kontrola zastaví. Pokud správce daně v projednávané věci nezákonným postupem zavinil předčasné ukončení daňové kontroly, nemění to nic na tom, že cokoli bylo v jejím rámci kontrolováno, je skutečností, která musí být při případné opakované kontrole hodnocena ve světle podmínek § 85 odst. 5 d. ř. Pokud se žalovaný dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 06. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018 - 33, který nad rámec citovaného judikátu připouští i stanovení daně dokazováním bez vazby na daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností, pak tyto závěry nelze dle krajského soudu vykládat tak, že připouští naprostou libovůli správce daně co do postupů, které zvolí. V projednávané věci správce daně zcela zjevně obcházel ustanovení o opakované daňové kontrole, nejednalo se jen o dílčí doplnění skutkových zjištění, ale o provádění úkonů odpovídajících daňové kontrole, která však nesplňovala požadavky na opakovanou daňovou kontrolu. Protože žalovaný činil po vyjádření žalobkyně, že nebude podávat dodatečné daňové tvrzení, úkony, které jsou mimo postupy předvídané příslušným procesním předpisem a které materiálně odporují § 85 odst. 5 d. ř., není zde návaznost na výzvy z 3. 4. 2019. Tyto výzvy tak nemohly vést k doměření daně, neboť úkony, které po nich následovaly, nepředstavují právně přijatelný způsob navázání na uvedené výzvy. Soud tedy uzavřel, že k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně došlo 17. 5. 2019.

[6] Soud na základě výše uvedeného deklaroval, že všechny úkony směřující k doměření daně poté, co žalobkyně odmítla podat dodatečné daňové tvrzení, byly nezákonným zásahem (výrok I), a protože stanovit daň již pro uplynutí prekluzivní lhůty nelze, jakékoli úkony směřující k doměření daně za předmětná zdaňovací období zakázal (výrok II). Výrokem IV stanovil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[7] Proti rozsudku krajského soudu v rozsahu výroků I, II a IV podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[8] Stěžovatel ve vyjádření k žalobě uváděl, že pod pojmem *kontrolovány* ve smyslu § 85 odst. 5 d. ř. je nutno rozumět skutečnosti, které byly podrobeny kontrole v celém jejím průběhu včetně možnosti jejich finálního využití, a nikoliv pouze určitým fázím zahájené daňové kontroly. Nyní stěžovatel namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku nezdůvodnil, proč dal přednost gramatickému výkladu opírajícímu se o text zákona, a nikoli výkladu teleologickému. Není zřejmé, jaký důvod by měla mít nemožnost opakování daňové kontroly v situaci, kdy původní daňová kontrola nemohla být dokončena, a nebylo možno dobrat se jejího výsledku, a tedy ani kvalifikovanému úsudku, zda daň bude doměřena či nikoli. Soud nijak nezpochybnil, že smyslem limitů opakování daňové kontroly je eliminování stavu, kdy správce daně měl možnost prověřit kontrolované skutečnosti „napoprvé" (tj. v původní daňové kontrole), ale neučinil tak.

Postup stěžovatele, který prováděním dokazování po nesouhlasné reakci žalobkyně na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání svými úkony fakticky vstoupil do té fáze dokazování, ve které by byl, pokud by v původní daňové kontrole pokračoval, nemohl pro žalobkyni představovat zátěž, které mají limity opakování daňové kontroly zabránit. Připuštění závěrů soudu by v důsledku znamenalo, že je-li správci daně zabráněno v dokončení daňové kontroly, závisí doměření daně na tom, zda daňový subjekt po následně vydané výzvě podá dodatečné daňové tvrzení či nikoli.

[9] Stěžovatel dále namítá, že není-li dodržena priorita výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 d. ř. před zahájením daňové kontroly, a správce daně na základě výsledku této daňové kontroly doměří daň, není dán důvod ke zrušení dodatečného platebního výměru v odvolacím řízení, a vzniklé pochybení lze napravit eliminací povinnosti uhradit penále (které je důsledkem doměření daně z moci úřední, k němuž správce daně přistoupil, aniž dal daňovému subjektu možnost odstranit nesprávnost poslední stanovené daně dobrovolně). Není zřejmé, proč by správce daně, který stihne nezákonně zahájenou daňovou kontrolu dokončit, měl být zvýhodněn proti správci daně, kterému je v dokončení daňové kontroly zabráněno, když v prvním případě je zásah do práv daňového subjektu typově závažnější, protože byl nucen strpět provádění celé daňové kontroly, zatímco ve druhém případě pouze její části.

[10] Dále stěžovatel namítá, že i pokud by výše rozporovaný závěr soudu byl správný, reaguje-li daňový subjekt na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení nesouhlasným způsobem, jedná se v materiálním smyslu o podání nulového dodatečného daňového tvrzení, a tedy splnění povinnosti stanovené výzvou. Takovému úkonu je proto namístě připsat účinek prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) d. ř. Stěžovatel dále upozorňuje, že i pokud by závěry krajského soudu byly správné, posledním dnem lhůty pro stanovení daně by byl dle § 148 odst. 3 d. ř. den 18. 5. 2019, nikoliv 17. 5. 2019.

[11] Závěrem stěžovatel namítá, že není zřejmé, jak soud dospěl k závěru, že postup stěžovatele po reakci žalobkyně na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání je obcházením opakované daňové kontroly, a nikoli faktickým prováděním postupu k odstranění pochybností dle § 89-90 d. ř., na který by se omezení vyplývající z § 85 odst. 5 d. ř. nevztahovalo. Dokazování po podání daňového tvrzení je možno provádět jak v rámci daňové kontroly, tak v rámci postupu k odstranění pochybností. Nezahájil-li žalovaný formálně ani jeden z těchto postupů (tzn. nevydal-li výzvu k odstranění pochybností ani nesepsal s žalobkyní protokol o zahájení daňové kontroly), měl soud odůvodnit, proč stěžovatelův postup naplňuje znaky právě jedné varianty, a nikoli druhé.

[12] **Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti** uvádí, že stěžovatel v zásadě opakuje svou argumentaci uplatněnou v řízení před krajským soudem. Žalobkyně souhlasí se všemi závěry krajského soudu a má je za zcela srozumitelné a přezkoumatelné.

[13] Nemožnost dokončení daňové kontroly stěžovatel sám zavinil svým nezákonným postupem. Nadto daňová kontrola, která byla z důvodu nezákonnosti zastavena, dospěla až do fáze sepsání výsledku kontrolního zjištění, správce daně tak dokazování sám označil za dokončené. Následně však došlo k dalšímu shromažďování důkazů, žalobkyně tak nesouhlasí se stěžovatelem, že tento postup pro ni nemohl znamenat nepřiměřenou zátěž.

[14] Žalobkyně nesouhlasí ani s názorem, že podání, v němž daňový subjekt setrvá na svých předchozích daňových tvrzeních, je nulovým dodatečným daňovým přiznáním ve smyslu § 141 d. ř. Z tohoto ustanovení dle žalobkyně vyplývá, že pod něj lze podřadit pouze taková podání, jež obsahují tvrzení na daň vyšší či nižší oproti poslednímu daňovému přiznání, případně podání, v němž jsou měněny údaje tvrzené daňovým subjektem ve smyslu § 141 odst. 4 d. ř. Žalobkyně odkazuje na rozsudky ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019 - 29 a č. j. 1 Afs 66/2020 - 32, v nichž soud stanovil podmínky pro prodloužení lhůty pro stanovení daně na základě výzvy k dodatečnému daňovému přiznání. Ty však v projednávané věci nejsou splněny. Mezi vydáním výzev a doměřením daně neexistuje blízká věcná ani časová souvislost.

[15] Žalobkyně dále uvádí, že postup, který zvolil stěžovatel, nemohl být ani postupem k odstranění pochybností, neboť žalobkyni nepředložil výzvu dle § 89 d. ř. Dle žalobkyně stěžovatel nepřistoupil k zahájení daňové kontroly, neboť si je vědom omezení, která vyplývají z daňového řádu i judikatury NSS a tato omezení obcházel prováděním úkonů typických pro daňovou kontrolu mimo jakýkoliv zákonem předvídaný postup.

[16] **Stěžovatel v replice k vyjádření** žalobkyně setrval na své kasační argumentaci. Doplnil, že podání dodatečného daňového tvrzení na nulovou daň po výzvě dle § 145 odst. 2 d. ř. výslovně připustil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 229/2018 - 29. K otázce daňové kontroly dále dodává, že není zřejmé, proč by se mělo jednat o kontrolu opakovanou, neboť daňová kontrola končí projednáním zprávy o daňové kontrole. Nepokračování v daňové kontrole, které bylo stěžovateli uloženo rozsudkem krajského soudu, je pouze faktickým jednáním spočívajícím v upuštění od dalších úkonů v zahájené daňové kontrole. Pokud by tedy postup stěžovatele po reakci žalobkyně byl fakticky daňovou kontrolou, bylo by nutno dovodit, že vstoupil do té fáze kontroly, v níž přestal činit úkony na základě uvedeného rozsudku krajského soudu. Stěžovatel dodává, že i po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění lze provádět dokazování, případně dospět ke změně skutkového či právního stavu.

[17] **Žalobkyně v duplice k replice** stěžovatele informovala, že jí dne 3. 8. 2020 byla doručena rozhodnutí stěžovatele o zastavení odvolacího řízení týkající se daně z přidané hodnoty za duben až srpen 2013. V nich stěžovatel uvedl, že je vázán rozsudkem krajského soudu, podle kterého lhůta pro stanovení daně již uplynula. Žalobkyně se proto domnívá, že rozhodnutí o kasační stížnosti nebude mít žádné dopady do sféry účastníků řízení.

[18] **Stěžovatel v reakci na dupliku** žalobkyně konstatoval, že byl povinen závěr krajského soudu akceptovat s ohledem na neexistenci odkladného účinku kasační stížnosti. Případné zrušení rozsudku krajského soudu kasačním soudem je důvodem pro obnovu řízení a není tedy *a priori* vyloučeno, že žalobkyni bude daň doměřena.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[20] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.")], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Dle § 148 odst. 1 d. ř. *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

[22] Dle § 148 odst. 3 d. ř. *Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

[23] Dle § 148 odst. 2 písm. a) d. ř. *Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.*

[24] V projednávané věci je sporná otázka, zda kroky, které stěžovatel činil po vydání výzev k dodatečným daňovým přiznáním za období duben až srpen 2013, byly prováděny v souladu se zákonem.

[25] Krajský soud vyšel z rozsudku č. j. 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, z nějž vyplývá, že dokazování po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání musí proběhnout v rámci některého z daňovým řádem předvídaných postupů, tedy buď v rámci postupu k odstranění pochybností, nebo daňové kontroly.

[26] Ve věci není sporu, že správce daně prováděl dokazování, aniž zahájil kterýkoli z těchto postupů. Krajský soud konstatoval, že úkony prováděné správcem daně byly fakticky zjevně daňovou kontrolou, ovšem tato daňová kontrola nesplňovala podmínky pro opakování daňové kontroly dle § 85 odst. 5 d. ř., což bylo nutné vzhledem k tomu, že krajský soud dříve svým rozsudkem prohlásil zahájení a vedení kontroly na DPH za dané zdaňovací období za nezákonné a zakázal její pokračování.

[27] Stěžovatel v podstatě nerozporuje, že úkony, které prováděl, měly charakter daňové kontroly, ovšem namítá, že smyslem a účelem zákazu opakované kontroly je zapovězení působení nadměrné zátěže daňovému subjektu v situaci, kdy měl správce daně možnost všechny rozhodné skutečnosti zkontrolovat napoprvé. O takovou situaci se však podle stěžovatele v souzeném případě nejedná, neboť předchozí daňová kontrola nebyla ukončena a daňový subjekt není nadměrně zatěžován. Dle stěžovatele se tedy nejedná o opakovanou kontrolu.

[28] Nejvyšší správní soud se v prvé řadě ztotožňuje s krajským soudem, že úkony, které správce daně činil po vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání vůči žalobkyni, byly *de facto* daňovou kontrolou. Stěžovatel namítal, že krajský soud měl odůvodnit, proč se nemohlo jednat o postup k odstranění pochybností namísto daňové kontroly, neboť na ten se podmínky pro opakování nevztahují. Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Krajský soud v rozsudku popsal, jaké kroky stěžovatel činil, a zároveň zhodnotil, že se jedná o faktické provádění daňové kontroly. V takovém případě není chybou, že v rozsudku absentuje výslovné odůvodnění, proč se nemohlo jednat o postup jiný; zejména, pokud nic takového stěžovatel ani netvrdil. Hodnocení krajského soudu je navíc dle Nejvyššího správního soudu zcela přiléhavé. Dle § 89 odst. 1 d. ř. „*má-li*

správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností". Nejvyšší správní soud již dříve vyložil, že postup k odstranění pochybností má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 d. ř.) (viz např. rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, či ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61). V projednávané věci však stěžovatel zjevně svými úkony navázal na dříve probíhající daňovou kontrolu, prováděl místní šetření, sám i prostřednictvím dožádání vyslýchal svědky a zasílal daňovým subjektům výzvy k prokázání skutečností. Takový postup tedy zjevně nebyl postupem k odstranění konkrétních dílčích pochybností, jednalo se o prověřování desítek obchodů v několika zdaňovacích obdobích. Nadto stěžovatel ani netvrdil, že by fakticky prováděl postup k odstranění pochybností, pouze namítal, že krajský soud neodůvodnil, že tímto způsobem nepostupoval.

[29] Se stěžovatelem však Nejvyšší správní soud musí souhlasit v otázce, zda se jednalo o opakovanou kontrolu či nikoliv.

[30] Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil, že oprávnění správce daně při daňové kontrole a tomu odpovídající povinnosti daňového subjektu slouží nepochybně k tomu, aby daňová kontrola mohla efektivně plnit svůj účel. Současně však tato oprávnění mohou z hlediska daňového subjektu znamenat výrazný zásah do jeho subjektivních práv. Nelze proto připustit, aby daňová kontrola byla opakována libovolně často, a aby tak byl dán prostor k případnému neprofesionálnímu, či dokonce v krajních případech i šikanóznímu postupu správce daně vůči daňovému subjektu. Z toho důvodu jsou v daňovém řádu zakotveny podmínky, za kterých lze daňovou kontrolu opakovat.

[31] V projednávané věci však daňové kontrola nebyla ukončena standardně projednáním zprávy o daňové kontrole a případným doměřením daně, ale rozsudkem krajského soudu deklarujícím její nezákonnost a zakazujícím její pokračování, resp. na tento rozsudek navazujícím sdělením správce daně, že v daňové kontrole nebude pokračováno. Dle Nejvyššího správního soudu se nejedná o stejnou situaci jako v případě, kdy by správce daně daňovou kontrolu ukončil standardním postupem z důvodu, že prověřil všechny jím zamýšlené skutečnosti.

[32] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 8. 2021, č. j. 10 Afs 352/2019 - 26, konstatoval, že „*správní soudnictví nechrání veřejná subjektivní práva podle zásady „jednou a dost": jeho smyslem není potrestat správní orgán (definitivním zrušením jeho rozhodnutí bez možnosti nápravy) za to, že hned napoprvé nevydal bezvadné rozhodnutí – ale pokud možno dovést správní orgán k tomu, aby svou vadu napravil a vydal rozhodnutí zákonné. Proto se ostatně správní rozhodnutí jen neruší, ale také se věci vracejí k dalšímu řízení. Většinou není tento dovětek jen formální a zpravidla se počítá s tím, že správní orgán o věci rozhodne znovu, ať už se stejným, nebo s odlišným výrokem.*" Ačkoliv uvedená úvaha se vztahuje k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, dle soudu ji lze přiměřeně využít i v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu. Ta slouží k ochraně jednotlivců proti postupům orgánů veřejné moci, jež jim zasahují do veřejných subjektivních práv. Nejvyšší správní

soud již dříve dovodil, že takovým postupem může být i zahájení, resp. vedení daňové kontroly, případně některé konkrétní úkony správce daně prováděné v jejím průběhu (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS), neboť samotná (nezákonná) kontrola a s ní spojené požadavky jsou ve svém celku ve vztahu ke kontrolovanému subjektu zpravidla natolik invazivní, že lze vskutku hovořit o přímém zkrácení na právech ve smyslu § 82 s. ř. s. Účelem této žaloby je tedy přimět správní orgán k upuštění od nezákonného postupu, tak aby do práv žalobce nebylo nadále zasahováno a aby správní orgán postupoval v souladu se zákonem. Má se tedy jednat o efektivní nástroj ochrany v reálném čase, čemuž odpovídá i přednostní režim projednání takových žalob. V případě již ukončeného zásahu je pak možno deklarovat jeho předchozí nezákonnost.

[33] Pokud krajský soud v zásahové žalobě prohlásil zahájení a vedení kontroly za nezákonné z důvodu absence výzvy dle § 145 odst. 2 d. ř. a vedení takové kontroly zakázal, nelze na další postup, kterým se správce daně pokusil v souladu se závazným názorem soudu napravit chybu ve svém dosavadním procesním postupu, tedy na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání a následné opětovné zahájení daňové kontroly nahlížet jako na daňovou kontrolu opakovanou. Účelem poskytnutí ochrany v řízení o zásahové žalobě je zamezit stavu, kdy je daňový subjekt vystavován nezákonnému postupu správce daně, nikoliv zamezit správci daně v možnosti tuto chybu jakkoliv napravit a v možnosti provést daňovou kontrolu zákonným způsobem, pokud je to možné (například v případě konstatování nezákonnosti daňové kontroly z důvodu prekluze práva stanovit daň je zřejmé, že se jedná o vadu, kterou již nebude možno napravit).

[34] Lze se tedy ztotožnit se stěžovatelem, že na daňovou kontrolu, která byla zákonným způsobem zahájena, nelze po napravení vady, jež způsobila nezákonnost předchozího (prvního) zahájení daňové kontroly, nahlížet jako na kontrolu opakovanou.

[35] V projednávané věci stěžovatel ovšem formálně daňovou kontrolu nezahájil, pouze ji fakticky prováděl; vyslýchal svědky, obracel se na různé subjekty s výzvami ke sdělení skutečností, provedl místní šetření. Takové kroky je dle Nejvyššího správního soudu nutno provádět pouze v rámci zahájené daňové kontroly, případně postupu k odstranění pochybností, jedná-li se o takové pochybnosti, u nichž je možné tento postup použít (k tomu viz výše odst. [28]). Z této premisy vychází rozsudek č. j. 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, z nějž ostatně vyšel i krajský soud, i např. rozsudky ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 379/2018 - 40 a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019 - 31. Rozsudky ze dne 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017 - 31, ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018 - 38, a ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018 - 33, které připustily i možnost dokazování mimo tyto daňovým řádem předvídané postupy, se týkaly případů, kdy předmětem dokazování bylo izolované pochybení, či jednoduché skutkové a právní posouzení věci, a nejsou tedy na nyní projednávanou věc aplikovatelné. V souzené věci se jednalo o prověřování desítek obchodů za několik zdaňovacích období, přičemž správce daně prováděl rozsáhlejší dokazování. Je proto nutno trvat na tom, že takto mohl správce daně postupovat pouze v zahájené daňové kontrole.

[36] Zároveň je třeba připomenout, že stěžovatel byl rozsudkem krajského soudu dne 23. 4. 2018, č. j. 22 A 151/2017 - 42 (aprobovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 - 29) zavázán nepokračovat v dosavadní nezákonně zahájené daňové kontrole.

[37] Za takové situace bylo nutné, aby stěžovatel, chtěl-li po odstranění svého pochybení spočívajícího v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení daňovou kontrolu v souladu se zákonem a výše uvedeným pravomocným rozsudkem dokončit, formálně daňovou kontrolu zahájil. Taková kontrola, jak již bylo výše vysvětleno, by v souzeném případě nebyla kontrolou opakovanou dle § 85 odst. 5 d. ř. To však stěžovatel neučinil a na nesouhlasnou odpověď žalobkyně na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení navázal faktickým prováděním daňové kontroly, tedy prováděním různých úkonů v rámci zjišťování skutkového stavu týkajícího se kontrolovaných období duben až srpen 2013.

[38] Jeho postup tak je nutno hodnotit jako pokračování v nezákonně vedené kontrole.

[39] Krajský soud tak správně vyhodnotil, že stěžovatelem prováděné úkony byly vůči žalobkyni nezákonné, ač k tomuto závěru dospěl na základě částečně nesprávného právního závěru (ohledně opakování daňové kontroly), který nyní Nejvyšší správní soud výše korigoval (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Vzhledem k tomu, že daňová kontrola nebyla formálně znovu zahájena, nelze vést ani úvahy o tom, zda by měla účinky na běh lhůty ke stanovení daně dle § 148 odst. 3 d. ř.

[40] Stěžovatel dále uvedl, že i pokud by závěry krajského soudu byly správné, nesprávně určil konec lhůty pro stanovení daně, který připadl na 18. 5. 2019, nikoliv 17. 5. 2019. V projednávané věci se jedná o otázku prekluze práva vyměřit daň za zdaňovací období duben až srpen 2013. Základní lhůta pro stanovení daně činí 3 roky (§ 148 odst. 1 d. ř.) V této lhůtě byla dne 17. 5. 2016 zahájena daňová kontrola, na jejímž základě začala 3 letá prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 3 d. ř. běžet znovu (k přerušení běhu prekluzivní lhůty na základě nezákonně zahájené daňové kontroly srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 - 53, část III.B), a to ode dne, kdy byla kontrola zahájena. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 - 56, dovodil, že ustanovení daňového řádu upravující přerušení lhůty pro stanovení daně v důsledku zahájení daňové kontroly je speciální k obecné úpravě počítání lhůt uvedené v § 33 d. ř., která se tak nepoužije. Zákonodárce v § 148 odst. 3 daňového řádu zcela jednoznačně vyjádřil okamžik, od kterého se nový běh prekluzivní lhůty odvíjí. Děje již od konkrétního dne, a nikoli až ode dne následujícího. Nová lhůta pro stanovení daně tedy začala běžet dne 17. 5. 2016 a skončila 17. 5. 2019. Krajský soud tak den zániku práva stanovit daň určil správně.

[41] Stěžovatel dále namítal, že prekluzivní lhůta byla dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužena podáním, kterým daňový subjekt reaguje na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání nesouhlasným způsobem, neboť se materiálně jedná o daňové přiznání na nulovou daň. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020 - 32, v němž uvedl: „*Judikatura Nejvyššího správního soudu v minulosti dovodila, že reakci daňového subjektu, který v návaznosti na výzvu správci daně vyjádří nesouhlas s důvody podání dodatečného daňového přiznání, lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu na daň ve výši 0 Kč (srov. např. rozsudky ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 – 32, ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014 – 30, ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014 - 31). Tato skutečnost by mohla svádět k výkladu, že takovou reakcí daňového subjektu dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez ohledu na to, zda výzva správce daně vedla k doměření daně. Tento výklad je ovšem dle Nejvyššího správního soudu nutné jako nesprávný odmítnout. Smyslem*

a účelem dané právní normy je totiž prodloužit lhůtu pro stanovení daně v případě, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daň ve výši odlišné od poslední známé daně (tedy na daň vyšší nebo nižší) tak, aby měl správce daně dostatečný prostor tvrzení daňového subjektu prověřit. Jen tehdy dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez dalšího. Nelze akceptovat, aby k prodloužení lhůty sama o sobě vedla jakákoliv reakce daňového subjektu na výzvu správce daně, bez ohledu na souvislost doměření daně s důvody vydané výzvy. V takovém případě by byla omezující podmínka daného ustanovení („pokud výzva vedla k doměření daně“) vyprázdněna ve všech případech, kdy daňový subjekt nezůstane zcela pasivní.“ I v rozsudku č. j. 7 Afs 229/2018 - 29, na který odkazuje stěžovatel, soud připustil možnost podání dodatečného daňového přiznání na daň ve výši 0 Kč, neuvedl však, že by takové podání prodlužovalo lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 písm. a) d. ř.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[43] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[44] Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přísluší právo na náhradu nákladů řízení. Náklady tvoří odměna a hotové výdaje zástupce. Zástupce žalobkyně učinil v řízení o kasační stížnosti jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu]. Druhé vyjádření žalobkyně již soud neposoudil jako úkon ve věci samé, neboť z něj nevyplývají pro věc žádné nové argumenty. Soud proto žalobkyni přiznal částku 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], ke které připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce žalobkyně ve výši 300 Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Advokát je plátcem DPH, částka se proto zvyšuje o 714 Kč představující 21 % DPH. Celkem tedy žalobkyni náleží náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen ji uhradit k rukám zástupce žalobkyně v přiměřené lhůtě, kterou Nejvyšší správní soud stanovil v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 21. ledna 2022

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu