

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **JUSDA Europe s. r. o.**, se sídlem U Zámečku 27, Pardubice, zastoupena Mgr. Milanem Frýbou, advokátem se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 23. 1. 2020, č. j. 52 Af 34/2019 - 47,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 23. 1. 2020, č. j. 52 Af 34/2019 - 47, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2019, č. j. 11862/19/5200-11435-706871, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 23 028 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Milana Frýby, advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 20. 3. 2019, č. j. 11862/19/5200-11435-706871, žalovaný změnil dodatečný platební výměr ze dne 12. 3. 2018, jímž Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a uložil jí povinnost uhradit související penále. Žalovaný po provedeném odvolacím řízení snížil částku penále z 266 418 Kč na 0 Kč. Současně

potvrdil doměření daně o částku 1 332 090 Kč vyšší. K doměření daně přistoupil správce daně na základě výsledků daňové kontroly. Dospěl k závěru, že žalobkyně nesprávně nastavila převodní ceny za poskytnutí skladovacích služeb spojené osobě FOXCONN CZ s. r. o. (dále též „FOXCONN“) a neprokázala, že této osobě poskytla slevu v souladu s principem tržního odstupu.

II.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“), který ji nadepsaným rozsudkem zamítl. Přisvědčil žalovanému, že daňová kontrola byla zahájena teprve sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly dne 2. 4. 2015 a že na e-maily správce daně předcházející tomuto dni je třeba nahlížet jako na úkony činěné v rámci vyhledávací činnosti, neboť správce daně na jejich základě pouze shromažďoval informace, nadto ve vztahu k více zdaňovacím obdobím, nezjišťoval však daňovou povinnost žalobkyně; samotné dokazování bylo prováděno až po zahájení daňové kontroly. Krajský soud rovněž aproboval důvody, pro které žalovaný nepřistoupil k provedení žalobkyní navrhovaných důkazů (výslechy svědků a místní šetření ve skladu v Kutné Hoře). Stejně jako žalovaný označil jejich provedení za nadbytečné. Žalobkyně totiž neprokázala již to, že spojené osobě FOXCONN poskytovala skladovací služby ve skladu v Kutné Hoře. Nebylo tak nutné provádět důkazní prostředky za účelem prokázání realizace stavebních úprav těchto prostor, kvůli nimž měla spojená osoba FOXCONN dle tvrzení žalobkyně obdržet slevu z ceny za skladovací služby. Krajský soud v souvislosti s neprovedením svědeckých výpovědí dále poukázal na to, že žalobkyně v průběhu odvolacího řízení předložila podklady, které se obsahově lišily od těch, které předložila při daňové kontrole a že změnila své tvrzení o důvodu poskytnutí slevy spojené osobě. Nedůvodnými shledal krajský soud i námitky směřující proti stanovení referenční ceny správcem daně. Dospěl k závěru, že správce daně při výběru nezávislých srovnatelných transakcí nepochybil. Dostatečně přesvědčivě a logicky zdůvodnil, proč vyloučil některé odběratele žalobkyně z referenčního vzorku a proč do něj naopak nezařadil dodavatele skladovacích služeb označené žalobkyní. Tyto důvody se žalobkyni nepodařilo konkrétně zpochybnit, polemizovala s nimi toliko v obecné rovině. Žalovaný rovněž nebyl povinen převzít závěry znaleckého posudku předloženého žalobkyní. Podle zjištění žalovaného totiž znalec vycházel při stanovení ceny obvyklé z jiných vstupních podkladů, než které měl k dispozici správce daně. Znalecký posudek tedy nijak nezpochybnil závěry správce daně. Proti tomuto zjištění přitom žalobkyně žádné věcné námitky neuplatnila.

III.

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítla, že krajský soud nesprávně posoudil okamžik zahájení daňové kontroly. Podle stěžovatelky byla daňová kontrola zahájena před sepsáním protokolu o jejím zahájení dne 2. 4. 2015. Již před tímto datem totiž správce daně činil úkony ve smyslu § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), tedy vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a začal *zjišťovat daňové povinnosti*

nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Těmito úkony byly zejména e-maily správce daně ze dne 5. 11. 2014 a 20. 1. 2015. Ačkoliv byly označeny jen jako žádosti, resp. ověření jednotlivých skutečností vyplývajících z přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013, jednalo se o standardní kontrolní úkony. Správce daně jimi po stěžovatelce postupně požadoval vyjádření a listiny ke konkrétním skutečnostem vyplývajícím z jejího daňového přiznání a k převodním cenám, dále účetnictví za rok 2013 v elektronické podobě a řadu dalších účetních podkladů. V úředním záznamu ze dne 4. 11. 2014 pak sám hovoří o tom, že zajišťování dokumentace souvisí s ověřováním jednotlivých skutečností vyplývajících z daňového přiznání a se šetřením v něm vykázaných položek. Poté, co stěžovatelka první žádosti správce daně vyhověla, následovaly další požadavky. Dne 21. 1. 2015 s ní správce daně dohodl s ohledem na rozsah požadované dokumentace průběžné předávání listin, a to nejpozději do konce února 2015. Dne 6. 3. 2015 provedl u stěžovatelky místní šetření, při němž mu byly podány doplňující informace o její činnosti. Rovněž v protokolu sepsaném dne 11. 3. 2015 správce daně uvedl, že převzal účetnictví včetně podrozvahové evidence za účelem prošetření správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Takový postup není s ohledem na rozsah požadovaných informací a dokumentů vyhledávací činností, jak ji vymezuje daňový řád a judikatura. Jedná se obsahově o daňovou kontrolu. Sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly dne 2. 4. 2015 tedy představovalo již jen formální úkon, který nelze považovat za skutečný den zahájení daňové kontroly. K tomu došlo nejpozději dne 20. 1. 2015. Dodatečný platební výměr byl proto vydán po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[4] Dále se stěžovatelka vymezila proti závěru krajského soudu o nadbytečnosti navržených důkazních prostředků. Zdůraznila, že svědeckými výpověďmi měla být prokázána skutečnost, kterou správce daně i krajský soud považují na základě předložených listin za neprokázanou. Za takové situace nelze považovat navržené důkazní prostředky za nadbytečné. Právě výslechem navržených svědků mohlo dojít ke zvrácení důkazní situace a postavení skutkového stavu najisto. Jejich neprovedením naopak dostaly správní orgány stěžovatelku do důkazní nouze a nezjistily úplně skutkový stav. Krajský soud nadto pouze reprodukoval argumentaci žalovaného, aniž by se vypořádal se námitkami, které proti ní stěžovatelka v žalobě vznesla. Nevyjádřil se nijak ani k námitce o porušení procesních práv stěžovatelky způsobeném tím, že ji správce daně neinformoval o podkladech rozhodnutí, které si obstaral od stavebního úřadu, a neseznámil ji s nimi. Krajský soud dále na stěžovatelku nesprávně přenášel důkazní břemeno ve věci prokázání referenční ceny. Stěžovatelka totiž není povinna dokládat způsob tvorby cen za skladování za účelem toho, aby správce daně unesl své důkazní břemeno stran referenční ceny. Stěžovatelka rovněž vyslovila nesouhlas s tím, jak žalovaný a krajský soud hodnotili závěry předloženého znaleckého posudku. Znalec vycházel ze stejných podkladů, které měl k dispozici správce daně. Ani rozdílnost podkladů by přitom nemohla vést k odmítnutí závěrů znaleckého posudku, pakliže byly podklady, z nichž znalec vycházel, relevantní.

[5] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožnil. Doplnil, že správce daně před zahájením daňové kontroly prováděl pouze vyhledávací činnost, při níž shromažďoval informace a zjišťoval údaje. Sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly tak nebylo formální, neboť teprve zde byl vymezen její předmět a rozsah. Stěžovatelka taktéž podala před zahájením daňové kontroly dodatečné daňové přiznání, což by nebylo po jejím zahájení přípustné. E-maily správce daně, na něž stěžovatelka poukazuje, se týkaly více zdaňovacích období a nedošlo na jejich základě ke zjišťování daňové povinnosti stěžovatelky. Stěžovatelka nadto zcela nově argumentuje, že správce daně vybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti. Žalovaný poukázal též na to, že se stěžovatelka proti zahájení daňové kontroly dne 2. 4. 2015 nebránila podáním zásahové žaloby. Předmětem nynější žaloby přitom není správnost procesního postupu správce daně, ale výsledek daňové kontroly. Dle žalovaného došlo k přerušení prekluzivní lhůty až 2. 4. 2015, a dodatečný platební výměr byl tudíž doručen před jejím uplynutím (dne 13. 3. 2018). Ve zbytku svého vyjádření žalovaný zopakoval argumenty uvedené v rozhodnutí o odvolání, resp. k vyjádření k žalobě. Nad jejich rámec doplnil, že nedošlo k porušení procesních práv stěžovatelky, neboť o podkladech rozhodnutí získaných od stavebního úřadu byla informována v seznámení ze dne 18. 2. 2019, k němuž se mohla vyjádřit. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

V.

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

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť k prekluzi je soud povinen přihlížet i bez návrhu. V nálezu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, č. 74/2009 Sb. ÚS, Ústavní soud mimo jiné vyslovil: „*Základy teorie práva rozumí pod pojmem prekluze stav, kdy v důsledku plynutí času nějaké právo zaniklo. V případě prekluze nemá plnění dlužníka po uplynutí prekluzivní lhůty zákonnou oporu a pro věřitele znamená bezdůvodné obohacení. Pokud věřitel plnění přijme, může se dlužník domáhat jeho navrácení. Dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Dle čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod lze povinnosti ukládat jen na základě zákona a v jeho mezích. V daném případě tento zákon omezuje dobu, v níž je možné daň vyměřit a po jejím uplynutí činí takový postup protiprávním*“ (srov. dále např. nález ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS: „*Uplyne-li lhůta uvedená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.*“). Nejvyšší správní soud by byl tedy povinen se námitkou prekluze

(a souvisejícími aspekty) zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka řádně neuplatnila v dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby, resp. ve lhůtě pro rozšíření žaloby o další žalobní body (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). K tomu však v projednávané věci ani nedošlo. Stěžovatelka poukazovala na to, že daň byla doměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty již v žalobě (bod III). Poukazovala zde na to, že správce daně zahájil daňovou kontrolu již e-mailem ze dne 4. 11. 2014 a že od tohoto data na základě následných reakcí stěžovatelky zjišťoval a prověřoval její daňovou povinnost za rok 2013. V kasační stížnosti pak stěžovatelka reagovala na vypořádání dané námitky ze strany krajského soudu, který na tuto fázi postupu správce daně nahlížel jako na vyhledávací činnost. V návaznosti na to rozvinula svou dřívější argumentaci o skutečném datu zahájení daňové kontroly v tom směru, že úkony správce daně provedené před 2. 4. 2015 nesplňovaly obsahově kritéria vyhledávací činnosti stanovená zákonem a vyložená judikaturou. Z výše uvedených důvodů se tedy nejedná o situaci, na niž dopadá § 104 odst. 4 s. ř. s.

[10] V projednávané věci je mezi stěžovatelkou a žalovaným, resp. krajským soudem sporný okamžik, kdy došlo k zahájení daňové kontroly. Tento okamžik je pro posouzení věci zásadní. Lhůta pro stanovení daně činí podle § 148 odst. 1 daňového řádu 3 roky a počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Byla-li však před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Současně platí, že oznámením rozhodnutí o stanovení daně, k němuž došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, způsobuje prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu]. Pokud tedy správce daně doručil stěžovatelce dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 2013 dne 13. 3. 2018, je možné tuto skutečnost považovat za úkon způsobující prodloužení lhůty pro stanovení daně o další rok pouze tehdy, byl-li učiněn v průběhu třetího roku od zahájení daňové kontroly. V opačném případě by došlo k vydání dodatečného platebního výměru po uplynutí prekluzivní lhůty, tedy poté, co již zaniklo subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit.

[11] Dle žalovaného a krajského soudu byla daňová kontrola zahájena dne 2. 4. 2015 sepsáním protokolu č. j. 558862/15/2801-60563-603264. Stěžovatelka má naopak za to, že správce daně zahájil daňovou kontrolu již před sepsáním výše uvedeného protokolu, neboť na jeho aktivitu předcházející sepsání protokolu dne 2. 4. 2015 nelze nahlížet jako na vyhledávací činnost. Dle jejího názoru byla daňová kontrola zahájena nejpozději dne 20. 1. 2015.

[12] Pokud by měla stěžovatelka pravdu a k zahájení daňové kontroly skutečně došlo kdykoliv před 14. 3. 2015 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 - 56), pak by došlo k doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty (žalovaný neoznačil žádné jiné okolnosti, které by měly v rozhodnou dobu vliv na běh prekluzivní lhůty krom oznámení dodatečného platebního výměru; tyto nejsou zjevné ani ze správního spisu, který byl předložen Nejvyššímu správnímu soudu).

[13] Nejvyšší správní soud ze souvisejícího spisového materiálu zjistil následující skutečnosti.

[14] Stěžovatelka podala dne 25. 6. 2014 přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013. Vykázala v něm daň ve výši 13 000 940 Kč. Dne 3. 11. 2014 odeslala úřední osoba správce daně zástupkyni stěžovatelky e-mail, ve kterém uvedla, že byla s kolegyní v prosinci 2013 u stěžovatelky na místním šetření a že by si u této společnosti „*potřebovaly ověřit jednotlivé skutečnosti vyplývající z daňového přiznání daně z příjmů právnických osob za rok 2013*." Na uvedený e-mail reagovala zástupkyně stěžovatelky dne 4. 11. 2014 zasláním telefonního čísla, na kterém je k zastižení. Dle úředního záznamu o telefonickém hovoru se zástupkyní stěžovatelky ze dne 4. 11. 2014 bylo dohodnuto, že „*v zájmu co nejmenšího zatěžování daňového subjektu budou požadavky předány elektronicky (e-mailem), stejnou formou se vyjádří daňový subjekt. Zároveň bylo dohodnuto, že daňový subjekt zodpoví otázky související s převodními cenami, vyplývající z metodik*." Dne 5. 11. 2014 zaslala úřední osoba správce daně zástupkyni stěžovatelky e-mail, ve kterém stěžovatelce položila celkem 7 dotazů týkajících se roku 2013. Dotazovala se na to, proč výkonová spotřeba převyšuje o 18 milionů částku přijatých zdanitelných plnění vykázaných pro účely DPH, co je součástí dohadných položek a jak jsou účtovány, co je podstatou pohledávek z obchodních vztahů, které jsou po splatnosti, jak jsou nastaveny ceny u řízených i nezávislých transakcí, jak bylo naloženo se ziskem roku 2013 a s nerozděleným ziskem minulých let a jak byly vykazovány nerealizované kurzové zisky a ztráty. Současně požádala o předložení inventarizace pohledávek a vyplnění dotazníku týkajícího se především struktury a vztahů v koncernu. Dne 4. 12. 2014 obdržel správce daně odpovědi k dotazům položeným dne 5. 11. 2014, zápis z jednání valné hromady stěžovatelky z 18. 11. 2014 a vyplněný dotazník k transakcím uskutečněným se spojenými osobami ve zdaňovacím období roku 2013. Dne 20. 1. 2015 zaslala úřední osoba správce daně zástupkyni stěžovatelky e-mail, v němž na základě prostudování vyjádření ze dne 4. 12. 2014 požádala o další doplnění poskytnutých odpovědí. Konkrétně požadovala doložení účetních dokladů k dotazovaným položkám, inventarizaci označených rozvahových účtů, nájemní smlouvy, faktury za nájemné a související služby, vyjádření k časovému rozlišení slevy na nájemném, inventarizaci pohledávek, bližší specifikaci transakcí se spojenými osobami (identifikace, objem, podstata) a jejich doložení, předložení smluv s plněním převyšujícím 5 milionů v roce 2013 a účetnictví v elektronické podobě (deník, položková hlavní kniha, evidence faktur, podrozvahových účtů a zásob, jejichž skladování, manipulace či logistika je předmětem služeb poskytovaných stěžovatelkou). Dne 21. 1. 2015 předložila stěžovatelka inventarizaci pohledávek včetně inventarizačních protokolů. Dle úředního záznamu ze dne 22. 1. 2015 dohodl správce daně se stěžovatelkou postup ohledně předávání požadovaných dokladů a avizoval provedení místního šetření zaměřeného na prohlídku skladových prostor a vysvětlení problematiky zajišťování logistických služeb. Dle úředního záznamu ze dne 3. 2. 2015 došlo telefonicky k dalšímu upřesnění požadavků správce daně. V e-mailu ze dne 16. 2. 2015 požádala úřední osoba správce daně zástupkyni stěžovatelky, aby dosud nepředané podklady neposílala, ale připravila je k předání na místním šetření. Současně požádala o přípravu požadovaných smluv k nahlédnutí a o kopii dvou konkrétních smluv, jakož i smluv se zahraničními odběrateli dle souhrnných hlášení k převzetí. Dne 19. 2. 2015 obdržel správce daně od stěžovatelky vyjádření k požadavkům ze dne 20. 1. 2015 spolu s 18 přílohami (detaily k účtu 389100, inventarizace účtů 389100 a 389410, faktury k nájemnému a souvisejícím službám, účetní doklady ke slevě na nájemném, přehled faktur vystavených v roce 2014 se zdanitelným plněním v roce 2013, vyplněný dotazník k fungování koncernu, položkový přehled nákupů se spřízněnými osobami a personální schéma).

[15] Z protokolu č. j. 315447/15/2801-60563-603264, plyne, že dne 6. 3. 2015 od 8.45 hod. do 16. 20 hod. proběhlo v sídle stěžovatelky místní šetření, jehož předmět byl vymezen jako *„a) Rekapitulace dosavadní komunikace s daňovým subjektem v rámci vyhledávací činnosti; b) Místní šetření v provozovně daňového subjektu na adrese (...); c) Doplňující informace k činnosti daňového subjektu; d) Převzetí listin; e) Převzetí dat - účetnictví včetně podrozvahové evidence za zdaňovací období 2013 za účelem prošetření správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013.*“ Během tohoto místního šetření byl úředním osobám správce daně podrobně popsán chod stěžovatelky, její činnost, fakturace služeb a prostory k podnikání, dále jim byly předány kopie tří smluv a další smluvní dokumentace. Dle protokolu č. j. 339502/15/2801-60563-603264, ze dne 11. 3. 2015 proběhlo téhož dne od 9. 30 hod. do 11.20 hod. další místní šetření v sídle stěžovatelky, jehož předmět byl vymezen jako *„a) Převzetí dat - účetnictví včetně podrozvahové evidence za zdaňovací období 2013 za účelem prošetření správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013; b) Doplňující otázky správce daně.*“ Během tohoto místního šetření převzaly úřední osoby správce daně technický nosič dat, na němž mělo být účetnictví stěžovatelky, přehled cen platných pro rok 2013, faktury vydané spřízněné a nespřízněné osobě pro jejich porovnání.

[16] Dne 17. 3. 2015 sdělil správce daně stěžovatelce e-mailem, že zpracovává elektronická data, k čemuž pro lepší orientaci potřebuje doložit účtovou osnovu, identifikaci používaných znaků, obratovou předvahu a sestavu vydaných faktur. Z úředního záznamu ze dne 19. 3. 2015 pak plyne, že stěžovatelka na základě informací uvedených v e-mailu ze dne 17. 3. 2015 zjistila, že správci daně bylo omylem předáno DVD s daty jiné společnosti a přislíbila, že mu obratem zašle správná data. K předání došlo dne 20. 3. 2015 v sídle stěžovatelky, což je zachyceno v protokolu č. j. 411470/15/2801-60563-603264. Dle úředního záznamu ze dne 31. 3. 2015 kontaktovala úřední osoba správce daně zástupkyni stěžovatelky za účelem dohodnutí termínu pro zahájení daňové kontroly a sdělila jí, že *„jde teď jen o akt zahájení jako takový, že se ještě vyhodnocují data, kterých v současné době od DS máme dostatek*.“ Dne 2. 4. 2015 byl na územním pracovišti správce daně sepsán protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 558862/15/2801-60563-603264, v němž je vymezen předmět daňové kontroly (daň z příjmů právnických osob za rok 2013) a její rozsah (všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013). Současně v něm správce daně uvedl, že navazuje na předchozí vyhledávací činnost ověřující stěžovatelkou tvrzené údaje v daňovém přiznání, která probíhala v součinnosti se stěžovatelkou. K průběhu vyhledávací činnosti správce daně konkrétně odkázal na rekapitulaci provedenou v protokolu ze dne 6. 3. 2015 a na jednání uskutečněné dne 11. 3. 2015, při němž došlo ke stažení elektronických dat, doplnění údajů požadovaných v protokolu ze dne 6. 3. 2015 a k předání listin (přehled cen roku 2013 a 3 faktury). Zmínil rovněž, že dne 18. 3. 2015 obdržel překlady označených smluv a dne 31. 3. 2015 vyjádření stěžovatelky k položeným dotazům. V protokolu o zahájení daňové kontroly je rovněž uvedeno, že správce daně stěžovatelku požádal v průběhu vyhledávací činnosti (20. 1. 2015) v souladu s § 81 odst. 2 a § 86 odst. 4 daňového řádu o poskytnutí výstupů z účetnictví, které byly podkladem pro sestavení daňového přiznání za kontrolované období.

[17] Krajský soud k otázce charakteru popsané činnosti správce daně před sepsáním protokolu ze dne 2. 4. 2015 v napadeném rozsudku víceméně pouze odkázal na závěr žalovaného, že se jednalo o vyhledávací činnost a reprodukoval důvody, které žalovaného k tomuto závěru vedly. Převzal tedy bez dalšího jeho úvahu, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně neprováděl takové úkony, při kterých by byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterých by správce daně zjišťoval daňové povinnosti či prověřoval tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně; navíc se e-mailové zprávy ze dne 3. 11. 2014 a ze dne 5. 11. 2014 týkaly více zdaňovacích období.

[18] S takovým posouzením věci se kasační soud s ohledem na výše rekapitulovaný skutkový stav nemůže ztotožnit.

[19] Podle § 78 daňového řádu: *(1) Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. (2) Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. (3) V rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.*

[20] Podle § 85 odst. 1 daňového řádu: *Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*

[21] Podle § 87 odst. 1 daňového řádu: *Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.*

[22] Daňový řád rozlišuje mezi několika postupy při správě daní: vyhledávací činnost (§ 78), vysvětlení (§ 79), místní šetření (§ 80 až 84), daňová kontrola (§ 85 až 88) a postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90). Správce daně přitom není oprávněn si neomezeně vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Správce daně je povinen respektovat při své činnosti zákonný rámec konkrétního postupu při správě daní a pohybovat se pouze v jeho mezích. Jinými slovy, správce daně má relativně široké správní uvážení, pokud jde o zacílení svého prověřování, které je limitováno v zásadě jen podmíněným zákazem opakovaných daňových kontrol v § 85 odst. 5 daňového řádu a obecnou zásadou proporcionality. Jakmile si však správce daně stanoví rozsah otázek, které hodlá prověřit, nemůže volně vybírat, jaký z postupů upravených v daňovém řádu bude aplikovat, ale musí respektovat zákonem stanovené podmínky pro uplatnění jednotlivých postupů a současně základní zásady správy daní, zejména v podobě povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy

osob zúčastněných na správě daní (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016 - 18, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 - 44, či ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019 - 30).

[23] Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně (či její vybrané části), musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), tedy nejen označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i jeho provádění a následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26 a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019 - 31). Daňový řád nezná žádný jiný postup při správě daní, při němž lze provádět dokazování. Zejména pak tímto postupem není vyhledávací činnost. Obsahem vyhledávací činnosti je totiž pouhé zjišťování a sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které potom může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze při ní proto zjišťovat a ověřovat správnost stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Pokud by správce daně v rámci vyhledávací činnosti namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ prováděl i zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (celé či jen její části), překročil by zákonem stanovené meze vyhledávací činnosti a místního šetření (v podrobnostech srov. např. již zmiňované rozsudky č. j. 4 Afs 14/2017 - 36 a č. j. 7 Afs 390/2019 - 44).

[24] Správce daně je tedy nepochybně oprávněn ověřovat správnost tvrzení daňového subjektu ohledně jeho daňové povinnosti, ovšem při respektování právní úpravy stanovené v daňovém řádu, garantující proporcionalitu takového zásahu daňových orgánů do právní sféry jednotlivce mj. i zaručením určitých jeho práv v průběhu daňové kontroly. Takový zásah tedy nemůže být činěn správcem daně libovolnou formou, např. vyhledávací činností, nýbrž pouze prostřednictvím nástroje k tomu zákonem předvídaného, tedy daňové kontroly.

[25] V posuzované věci Nejvyšší správní soud po důkladném a komplexním posouzení všech okolností věci shledal, že činnost správce daně v období od listopadu 2014 až po sepsání protokolu dne 2. 4. 2015 výrazně překračovala meze vyhledávací činnosti ve smyslu výše uvedené judikatury a měla charakter daňové kontroly. Z předložených spisů zřetelně vyplývá, že činnost správce daně byla od počátku vedena jednotným záměrem ověřit správnost daně tvrzené stěžovatelkou v jejím přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013, nikoliv provádět prosté zjišťování a vyhledávání podkladových informací a důkazních prostředků. Ostatně sám správce daně již v prvním e-mailu ze dne 3. 11. 2014 uvedl, že by potřeboval ověřit jednotlivé skutečnosti vyplývající z přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013. I další své kroky vůči stěžovatelce přitom jasně vymezoval právě ve vztahu k této daňové povinnosti stěžovatelky - pokud se daňově relevantní skutečnost prověřovaná správcem daně týkala

více zdaňovacích období, požadoval právě a pouze data týkající se roku 2013. To se týká např. požadavku správce daně ze dne 20. 1. 2015 na předložení jednotlivých smluv platných pro realizaci obchodních transakcí v roce 2013, jejichž plnění přesahuje hodnotu 5 milionů Kč za předmětné období. Nelze tedy přisvědčit skutkovému tvrzení žalovaného, které bez dalšího aproboval krajský soud, že se e-mailové zprávy ze dne 3. 11. 2014 a ze dne 5. 11. 2014 týkaly více zdaňovacích období. V obou e-mailech správce daně své požadavky výslovně zaměřoval pouze na daň z příjmů právnických osob za rok 2013.

[26] Již na základě obsahu obou e-mailových zpráv lze mít důvodné pochybnosti o tom, že smyslem postupu správce daně byla pouhá vyhledávací činnost směřující k mapování terénu a vyhledávání důkazních prostředků. Tyto pochybnosti ovšem dále prohlubuje obsah e-mailové zprávy ze dne 20. 1. 2015, v níž již správce daně reagoval na odpověď stěžovatelky týkající se požadavků správce daně obsažených v e-mailu ze dne 5. 11. 2014 a označoval konkrétní podklady, které mu „*po prostudování*“ odpovědi stěžovatelky chybí pro ověření správnosti jejího tvrzení. Krom toho správce daně vznesl další (nové) požadavky, a sice na předložení smluv splňujících stanovená kritéria a především pak na předložení kompletního účetnictví za rok 2013 v elektronické podobě. Postup správce daně navazující na e-mailové zprávy ze dne 3. 11. 2014 a 5. 11. 2014 již poměrně jasně svědčí o tom, že u stěžovatelky neprobíhala od listopadu 2014 do sepsání protokolu dne 2. 4. 2015 vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu. Správce daně požadoval po stěžovatelce takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá standardní namátkové daňové kontrole. Správce daně nejprve v e-mailu ze dne 5. 11. 2014 vymezil zkoumané okruhy daňově relevantních skutečností (rozdíl mezi výší výkonové spotřeby a výši přijatých zdanitelných plnění, dohadné položky, pohledávky, transfer pricing, nerealizované kurzové rozdíly, atd.) a vyžádal si k nim od stěžovatelky základní vyjádření a podklady. Na základě zaslaných odpovědí a podkladů pak systematicky postupně pokračoval k podrobnějšímu prověření těchto jednotlivých skutečností. Je zcela zřejmé, že správce daně získané podklady toliko neshromažďoval, ale podrobně se s nimi seznamoval a hodnotil, zda prokazují tvrzení stěžovatelky. To vyplývá již ze skutečnosti, že správce daně po obdržení podkladů vyžadoval od stěžovatelky jejich další doplnění či upřesnění, a to v čím dál vyšší míře konkrétnosti a v čím dál větším rozsahu co do penza požadovaných dokladů. To, že se správce daně předloženými listinami a vyjádřeními stěžovatelky zabýval a tyto hodnotil, však potvrzují rovněž jeho vyjádření v e-mailových zprávách a úředních záznamech založených ve správním spise. Správce daně v nich opakovaně hovoří o tom, že zaslaný materiál prostudoval, zpracoval či vyhodnotil. Při formulaci dalších požadavků pak zpravidla činí úvahy o tom, co z dosavadních podkladů (ne)vyplývá a v jakém směru je třeba tvrzené skutečnosti dále doplnit. Správní spis tedy neposkytuje oporu pro skutkový závěr krajského soudu, resp. žalovaného, že správce daně v období od listopadu 2014 neprováděl úkony, při kterých by zjišťoval daňové povinnosti či prověřoval tvrzení stěžovatelky nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

[27] Odhlédnout přitom nelze ani od toho, že správce daně svou aktivitu vůči stěžovatelce neomezil pouze na výše popsanou telefonickou a e-mailovou komunikaci. Ve dnech 6. 3. 2015, 11. 3. 2015 a 20. 3. 2015 provedl rovněž místní šetření v sídle stěžovatelky s tím, že stěžovatelce vždy předem sdělil, jaké podklady má k místnímu šetření připravit k nahlédnutí či předání. Místní šetření ve dnech 6. 3. 2015 a 11. 3. 2015

probíhala po dobu několika hodin a kromě úředních osob správce daně se jich účastnila i zplnomocněná zástupkyně stěžovatelky spolu s odborným konzultantem a dalšími zaměstnanci stěžovatelky. Z protokolu o místním šetření konaném dne 6. 3. 2015 přitom plyne, že úředním osobám správce daně byl podrobně prezentován chod činnosti stěžovatelky, systém a účtování poskytovaných logistických služeb a proces skladových činností. Dále byla provedena prohlídka skladové budovy a úředním osobám správce daně byla předložena řada listin, z nichž obdrželi kopie. Současně při místním šetření správce daně vznesl v souladu s předchozím e-mailem ze dne 20. 1. 2015 požadavek na poskytnutí výstupů z účetnictví, které byly podkladem pro sestavení daňového přiznání v elektronické podobě. Z protokolu o místním šetření ze dne 11. 3. 2015 pak plyne, že úřední osoby správce daně převzaly od stěžovatelky elektronický nosič s daty (která měla obsahovat výstupy z účetnictví), a bylo jim poskytnuto vysvětlení ohledně systému, v němž je účetnictví vedeno, dále ohledně systému skladování zásob a způsobu fakturace.

[28] Nutno dodat, že v protokolu ze dne 2. 4. 2015, č. j. 558862/15/2801-60563-603264, správce daně výslovně uvedl, že před tímto datem probíhala v součinnosti se stěžovatelkou vyhledávací činnost ověřující jí tvrzené údaje v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Sám správce daně si tedy musel být vědom toho, že nezahajuje prověřování tvrzení stěžovatelky stran její daňové povinnosti za rok 2013, neboť její prověřování již několik měsíců prováděl. Současně při tomto jednání předal správce daně stěžovatelce přehled zákazníků uvedených v přehledu cen předloženém dne 11. 3. 2015, kteří nefigurují v sestavě pohledávek, a požadoval jejich identifikaci. Dále jí předal přehled zákazníků uvedených v sestavě pohledávek, kteří naopak nejsou v předaném přehledu cen, a požadoval doplnění ceny a předmětu fakturace. I z tohoto vyjádření je zřejmé, že se správce daně evidentně i s těmito předanými podklady seznámil, prošel je a vyhodnotil (provedl křížovou kontrolu údajů v obou předaných sestavách). Povahu podkladů získaných ve sporném období a zejména postup správce daně při nakládání s těmito podklady dokresluje rovněž žalobou napadené rozhodnutí ze dne 20. 3. 2019, č. j. 11862/19/5200-11435-706871. V něm žalovaný v pasáži týkající se namítaného pochybení správce daně v podobě nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání uvedl: „*V rámci vyhledávací činnosti se správce daně dotazoval daňového subjektu na otázky související s převodními cenami, na základě kterých poskytl daňový subjekt správci daně informace o činnosti společnosti, dílčí informace o uskutečněných transakcích se spojenými osobami, některé smlouvy o poskytování služeb a další podklady z účetnictví daňového subjektu. V této situaci lze připustit, že správce daně již z těchto podkladů mohl získat takové indicie, aby mohl daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání vyzvat, neboť správce daně mohl důvodně předpokládat změnu daňové povinnosti daňového subjektu.*“ Sám žalovaný tedy připustil, že již ve fázi, kterou se správcem daně označují za vyhledávací činnost, byly shromážděny takové poznatky o daňové povinnosti stěžovatelky, které zakládaly důvodný předpoklad, že jí bude daň doměřena. I tímto závěrem žalovaný v podstatě konstatuje, že již ve sporném období správce daně prováděl zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti stěžovatelky.

[29] Popsaný sled kroků správce daně nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu hodnotit jako pouhé zjišťování a sběr podkladových informací a „mapování terénu“, jak to má na mysli shora označená judikatura. Naopak se jedná ve své podstatě o klasické zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti, které má být prováděno

v rámci daňové kontroly. Ostatně, postup správce daně, který následoval po sepsání protokolu dne 2. 4. 2015, se od této „předkontrolní“ fáze nijak nelišil. Správce daně plynule pokračoval ve sdělování svých požadavků prostřednictvím e-mailové komunikace s tím, že v nich promítal své poznatky z „předkontrolní“ fáze a dále na ně navazoval.

[30] Na výše uvedeném nic nemění to, že předmět a rozsah daňové kontroly byl vymezen v protokolu ze dne 2. 4. 2015, jak akcentovali žalovaný a krajský soud. Jak bylo uvedeno výše, již v e-mailu ze dne 3. 11. 2014 správce daně výslovně deklaroval, že bude ověřovat „*jednotlivé skutečnosti vyplývající z daňového přiznání daně z příjmů právnických osob za rok 2013*“. Tím nepochybně dostatečně vymezil předmět své následné kontrolní činnosti tak, jak má na mysli § 87 odst. 1 daňového řádu. Z obratu „jednotlivé skutečnosti“ lze přitom legitimně usuzovat na to, že se správce daně hodlal zabývat vymezenou daňovou povinností v plném rozsahu. I pokud by však správce daně nevymezil rozsah daňové kontroly výslovně, nemělo by to vliv na účinnost (a zákonnost) jejího zahájení. V takovém případě se má totiž za to, že daňová kontrola byla zahájena v nejširším možném rozsahu, tedy že se měla týkat všech okolností souvisejících s předmětem kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019 - 59). E-mail správce daně ze dne 3. 11. 2014 tedy splňuje požadavky stanovené v § 87 odst. 1 daňového řádu. Jedná se o první úkon vůči daňovému subjektu, ze kterého je jasné, co je předmětem a v jakém rozsahu bude kontrolován. Současně - jak vyplývá z výše uvedeného - začal správce daně *zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*, neboť v bezprostředně navazujícím e-mailu ze dne 5. 11. 2014 zformuloval první požadavky v tomto směru. Sepsáním protokolu dne 2. 4. 2015 tedy správce daně v podstatě již jen „zprocesoval“ reálně probíhající daňovou kontrolu, čímž současně zhojil dosavadní formální nedostatky svého postupu. Daňový řád totiž předpokládá, že daňová kontrola bude zahájena formou protokolu nebo úředního záznamu [srov. § 88 odst. 1 písm. a)]. Sepsání protokolu dne 2. 4. 2015 však nic nemění na tom, že správce daně fakticky i materiálně zahájil daňovou kontrolu již o několik měsíců dříve (5. 11. 2014) a že tato plynule pokračovala až do projednání zprávy o daňové kontrole, ke kterému došlo dne 7. 3. 2018.

[31] Skutečnost, že stěžovatelka podala dne 4. 12. 2014 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013, nemá vliv na posouzení, zda u ní v tu dobu probíhala materiálně daňová kontrola. Je logické, že správce daně toto dodatečné daňové přiznání nevyhodnotil jako nepřípustné s ohledem na probíhající daňovou kontrolu, neboť sám svůj postup (nesprávně) označoval za vyhledávací činnost. Stejně tak není pro posouzení věci rozhodné, že stěžovatelka proti postupu správce daně nebrojila podáním zásahové žaloby. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, vyslovil, že „[v] *žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s.*“ Nadto předmětem nynějšího posouzení není zákonnost daňové kontroly jako takové, ale otázka, zda v případě stěžovatelky došlo k doměření daně z příjmů za rok 2013 po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. I rozšířený senát v uvedeném usnesení konstatoval, že v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ve věci doměření daně „[v] *některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité*

pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).“ Jak již Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, v posuzované věci má pro posouzení, zda bylo vůbec možné daň doměřit, zásadní vliv skutečné datum zahájení daňové kontroly.

[32] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil stěžovatelce, že postup správce daně předcházející sepsání protokolu dne 2. 4. 2015 nebyl vyhledávací činností, jak deklaroval správce daně, ale daňovou kontrolou. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu *ode dne, kdy byl tento úkon učiněn*. V projednávané věci není tímto dnem 2. 4. 2015, ale již den 5. 11. 2014, kdy správce daně zahájil kontrolní činnost v návaznosti na vymezení jejího předmětu a rozsahu (dne 3. 11. 2014). S ohledem na blízkou časovou souvztažnost jednotlivých kontrolních kroků správce daně vůči stěžovatelce, jeho bezprostřední hodnocení doložených podkladů a reagování na ně a na celkovou intenzitu jeho kontrolní činnosti v období od 5. 11. 2014 do dne sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly (2. 4. 2015), nelze na den 2. 4. 2015 nahlížet jako na jakési další samostatné zahájení daňové kontroly. Právě tím, že správce daně dle obsahu spisového materiálu prováděl u stěžovatelky kontrolní činnost po celou dobu od 5. 11. 2014 plynule, bez významných časových odstupů mezi jednotlivými úkony, resp. bez jakéhokoliv delšího přerušení kontrolní činnosti, se nyní posuzovaná věc liší od té, kterou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021 - 31.

[33] K uplynutí lhůty pro stanovení daně po jejím přerušení ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu tedy došlo již dne 4. 11. 2017. Pouze do tohoto data mohly nastat účinky úkonu dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (oznámení rozhodnutí o stanovení daně), který by prodlužoval lhůtu pro stanovení daně o další rok. Stěžovatelka však obdržela prvostupňová rozhodnutí o doměření daně až dne 13. 3. 2018, tj. více než 4 měsíce po uplynutí prekluzivní lhůty. Účinky předvídané v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tedy nemohly nastat. Nelze tak přisvědčit žalovanému, jehož závěry převzal bez dalšího krajský soud, že v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Správce daně, žalovaný i krajský soud nesprávně stanovili okamžik zahájení daňové kontroly. V důsledku toho došlo k doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Uplynutím této lhůty však končí daňové řízení v rovině nalézací a správci daně zaniká pravomoc stanovit daň za příslušné zdaňovací období.

[34] Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozhodnutí žalovaného, jakož i napadený rozsudek krajského soudu jsou založeny na nesprávném posouzení právní otázky, nemohou proto z hlediska zákona obstát. Nejvyšší správní soud neshledal důvodu zabývat se ostatními kasačními námitkami, neboť ani jejich případná nedůvodnost (což však soud nikterak nepředjímá) by na závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu jakož i rozhodnutí žalovaného nemohla ničeho změnit.

[35] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené postupem dle § 110 odst. 1 a 2 s. ř. s. zrušil současně s rozsudkem krajského soudu rovněž rozhodnutí žalovaného.

[36] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[37] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení rozsudku krajského soudu i správního rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a náklady vynaložené na právní zastoupení. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovatelce, resp. jejímu zástupci odměnu 6 200 Kč za dva úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení a sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif); s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a dva režijní paušály po 300 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupce stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti nedoložil, že je plátcem DPH; celkem tak činí odměna advokáta 6 800 Kč. Náhrada nákladů řízení před NSS celkem činí 11 800 Kč. Náklady stěžovatelky v řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce stěžovatelky (daňového poradce) ve výši 6 800 Kč za dva úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení a sepsání žaloby [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a dva režijní paušály po 300 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu]. Jelikož zástupce stěžovatelky v řízení před krajským soudem doložil, že je plátcem DPH, odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 6 800 Kč, tj. 1 428 Kč. Celkem tedy náklady řízení o žalobě činí 11 228 Kč.

[38] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatele tak činí 23 028 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovatelce náhradu nákladů řízení v této výši k rukám advokáta Mgr. Milana Frýby a to do 15 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 15. března 2022

Mgr. David Hipšr
předseda senátu