

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **K - system. CZ s.r.o.**, se sídlem U Kuchyňky 180/2, Třebíč, zast. JUDr. Jaroslavem Pavlasem, Ph.D., advokátem se sídlem Náměstí 22/24, Velké Meziříčí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2016, č. j. 10231/16/5200-11435-701996, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 12. 2020, č. j. 30 Af 55/2016-143,

takto:

I. Výroky I. a III. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 12. 2020, č. j. 30 Af 55/2016-143, **se zrušují** a věc **se vrací** v tomto rozsahu tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Po vyhledávací činnosti a daňové kontrole vydal Finanční úřad pro Kraj Vysočina dne 23. 9. 2014 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009, kterým původní žalobkyni (společnosti Falco computer, s.r.o., se sídlem Pod Hradbami 2003/3, Velké Meziříčí) vyměřil daň ve výši 477 750 Kč a stanovil penále ve výši 95 550 Kč. Žalovaný k odvolání této žalobkyně daň snížil v záhlaví uvedeným rozhodnutím na 167 370 Kč a penále na 33 474 Kč. Dle napadeného rozhodnutí byla daň doměřena, jelikož žalobkyně neprokázala daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na poskytování reklamy a školení od společnosti AKOVE (dříve FOX COMPUTERS). U dalších dvou společností, se kterými žalobkyně obchodovala (TREBOSS a Digitrend) a kvůli kterým finanční úřad také doměřil daň, žalovaný nepotvrdil kontrolní zjištění, a proto v příslušném rozsahu daň a penále snížil.

[2] Žalobu žalobkyně proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26. 4. 2018, č. j. 30 Af 55/2016-66. Tento rozsudek Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobkyně zrušil rozsudkem ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 237/2018-50, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení s tím, že není zřejmá jeho úvaha ohledně i) možných dodavatelů sporných plnění; a ii) povinnosti správce daně vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly (zejména odst. [26] a [36] citovaného rozsudku).

[3] Krajský soud následně rozhodl nyní napadeným rozsudkem, kterým zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu uložení (resp. snížení) penále (výrok I.), ve zbytku žalobu zamítl (výrok II.) a rozhodl o náhradě nákladů řízení (výrok III.). Tento závěr odůvodnil tím, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání. Tato vada se ovšem promítá pouze do výroku ukládajícího penále (bod 31. napadeného rozsudku). Jelikož v ostatních námitkách týkajících se prokázání uznatelnosti nákladů, prekluze a určení oprávněné úřední osoby naopak žalobkyni nepřisvědčil, zrušil napadené rozhodnutí pouze v části výroku týkajícího se penále.

[4] V průběhu kasačního řízení zanikla původní žalobkyně, a to sloučením se společností
K - system. CZ s.r.o., se sídlem U Kuchyňky 180/2, Třebíč. Proto Nejvyšší správní soud v souladu s § 107 odst. 1 a 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, aplikovatelného na základě § 64 a 120 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhodl usnesením ze dne 10. 1. 2023, č. j. 9 Afs 301/2020-82, že v řízení se bude pokračovat s uvedenou nástupnickou společností.

II. Obsah kasačních stížností a vyjádření

[5] Proti výše označenému rozsudku podali kasační stížnost žalobkyně i žalovaný.

II.a Kasační stížnost žalovaného

[6] Žalovaný napadá výroky I. a III. výše označeného rozsudku dvěma kasačními námitkami, na základě kterých požaduje tyto výroky zrušit a věc v tomto rozsahu vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] V první kasační námitce žalovaný uvádí, že nebyl povinen vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly. Dle jeho názoru z judikatury kasačního soudu vyplývá, že takovou výzvu musí učinit pouze v případě, že již před eventuálním zahájením daňové kontroly má takové informace, na jejichž základě je skutečně možno důvodně předpokládat doměření daně. Takové informace ale neměl. To dokládá i rozhodnutím zdejšího soudu ve věci stejné daňové kontroly žalobkyně týkající se daně z přidané hodnoty. Jelikož krajský soud k tomuto rozhodnutí i přes jeho namítnutí nepřihlédl, postupoval přímo v rozporu s principem právní jistoty a principem rovnosti.

[8] Ve druhé kasační námitce namítá neuplynutí prekluze pro sdělení nového penále, kterou konstatoval krajský soud (bod 35. napadeného rozsudku). S odkazem na judikaturu zdejšího soudu uvádí, že jelikož prekluze počala běžet ještě za předchozí právní úpravy, byl její běh kvůli žalobě podané za účinnosti nové daňové úpravy stavěn. Krajský soud přitom tuto judikaturu nerespektoval.

[9] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného poukazuje na dokumenty z daňové kontroly, ze kterých vyplývá, že existovaly důvodné předpoklady doměření daně. Byly to právě informace získané v rámci vyhledávací činnosti, které k zahájení kontroly vedly. Dále poukazuje na neúplnost spisu. K argumentaci řízením ohledně daně z přidané hodnoty uvádí, že zde nemá žádný význam. Klíčový rozdíl je v otázce prokázání skutečného dodavatele, což se u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty liší. Ke druhé kasační námitce pak poukazuje na to, že stavění prekluzivní lhůty nemá v nové právní úpravě oporu a argumentace žalovaného je protiústavní. Kasační stížnost proto navrhuje zamítnout.

II.b Kasační stížnost žalobkyně

[10] Žalobkyně napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností sedmi kasačními námitkami, na základě kterých požaduje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] V první kasační námitce namítá, že krajský soud nemůže zrušit pouze část rozhodnutí žalovaného. Měl tak zrušit rozhodnutí celé, jelikož takto se soud stal fakticky „třetí odvolací instancí“ a rozhodnutí si tvůrčím způsobem upravil.

[12] Ve druhé kasační námitce uvádí, že již v okamžiku předchozího rozsudku kasačního soudu uběhla desetiletá prekluzivní lhůta. Jelikož jde o lhůtu absolutní, krajský soud měl napadené rozhodnutí zrušit bez dalšího, jelikož o žalobě rozhodoval po jejím uplynutí. Dle žalobkyně by buď k okamžiku uplynutí desetileté prekluzivní lhůty měla být bez dalšího zrušena všechna rozhodnutí bez ohledu na jejich zákonnost, anebo žádá vyslovit, že tato lhůta vlastně není absolutní.

[13] U třetí kasační námitky se žalobkyně pozastavuje nad dopadem opomenutí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na běh tříleté prekluzivní lhůty. Jelikož ji správce daně nevyzval (přestože měl), nebyla následná daňová kontrola zahájena řádně (doktrína „ovoce z otráveného stromu“), a nedošlo tak ke znovuobnovení prekluzivní lhůty. Správce daně tak stanovil daň po uplynutí této lhůty.

[14] Čtvrtá kasační námitka se zaměřuje na dokazování a obsah správního spisu. Namítá, že krajský soud při jednání a dokazování extenzivně nahrazoval činnost správce daně, a to při posouzení provádění školení a reklamy. Dále poukazuje na nevyslechnutí relevantního svědka, nedostatečnost spisového materiálu ve vztahu k existenci plnění od společnosti AKOVE, nesprávné závěry z toho činěné krajským soudem a připomíná, že v řízení důkazní prostředky pro rozptýlení pochybností správce daně navrhovala.

[15] Pátá kasační námitka se věnuje perfektnosti pověření ke kontrole. Žalobkyně uvádí, že trpělo vadami, což taktéž mělo vliv na běh prekluze. Předně by takové oprávnění jednat jménem správce daně mělo být dáno, prokázáno a založeno ve spise a nelze jej následně doplňovat.

[16] Šestá kasační námitka obsahuje nesouhlas žalobkyně se skutečným okamžikem zahájení daňové kontroly. Dle jejího názoru byla totiž daňová kontrola materiálně zahájena již v roce 2010 vyhledávací činností, a proto právě od tohoto okamžiku běží nová tříletá lhůta, která ovšem uplynula před skončením daňového řízení. Správce daně tak nemohl doměřit daň z důvodu prekluze.

[17] Dále žalobkyně obsáhle polemizuje s doktrínou ovoce z otráveného stromu a věnuje se dalším výkladovým otázkám prekluze ohledně absolutnosti desetileté prekluzivní lhůty k doměření daně, správnosti judikatury kasačního soudu k možnosti opakovaně prodlužovat tříletou prekluzivní lhůtu a způsobu jejího počítání, a také s typy úkonů, které tříletou prekluzi prodlužují.

[18] V závěrečné, sedmé, kasační námitce žalobkyně nesouhlasí s výpočtem nákladů řízení. Namítá, že krajský soud měl vyzvat zástupce žalobkyně k ozřejmění drobných rozporů mezi vyúčtovanou délkou cesty k soudu a soudem zjištěnou vzdáleností. Dále soud nepřihlédl k prodloužení cesty zástupce žalobkyně při objíždění kolony vozidel během cesty na jednání. Zároveň nesouhlasí s částečným krácením náhrady nákladů, neboť rozhodnutí nemůže být částečně nezákonné. Mělo tak být zrušeno celé (první námitka žalobkyně), a stejně tak měla být přiznána celá náhrada nákladů řízení. Závěrem poukazuje na to, že tyto otázky zvedá proto, aby mohl kasační soud sjednotit rozhodovací praxi správních soudů.

[19] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně žalovaný u první kasační námitky uvádí, že postup krajského soudu je v souladu s judikaturou kasačního soudu, jelikož v tomto případě jde o oddělitelný výrok způsobilý samostatného přezkumu. Ke druhé námitce uvádí, že uplynutí desetileté prekluzivní lhůty během soudního řízení není bez dalšího důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí. Obě napadená rozhodnutí byla vydána včas a navíc prekluzivní lhůta ještě neuběhla (viz odst. [8] tohoto rozsudku). To stejné platí i pro tříletou prekluzivní lhůtu u třetí námitky. Z judikatury vyplývá, že žalobkyně aplikuje doktrínu ovoce z otráveného stromu nesprávně. Ke čtvrté námitce žalovaný uvádí, že výslech navrhovaného svědka by do řízení nevznesl již ničeho nového a skutkový stav byl zjištěn podrobným dokazováním, přičemž odkazuje na napadené rozhodnutí. U páté námitky poukazuje na to, že tato otázka již byla předmětem předcházejícího řízení, stejně jako dalších rozhodnutí kasačního soudu. Z nich vyplývá, že namítané vady pověření nemají vliv na zákonnost stanovení daně. K šesté kasační námitce žalovaný uvádí, že se s ní krajský soud vypořádal správně a argumentace žalobkyně je založena na nesprávném pochopení institutu vyhledávací činnosti. Daňová kontrola byla v tomto případě zahájena až na ústním jednání dne 27. 3. 2012, a proto byla daň vyměřena v rámci prekluzivní lhůty. Ke zbytku kasační stížnosti žalovaný dodává, že jde o obecnou polemiku s rozhodovací praxí kasačního soudu, která přesahuje nyní řešenou věc. Pro případ, že by byl napadený rozsudek potvrzen, považuje výpočet náhrady nákladů řízení za správný. Kasační stížnost žalobkyně tak navrhuje zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[20] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že obě kasační stížnosti jsou projednatelné. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu kasačních stížností, namítaných důvodů, včetně důvodů, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.], vycházeje přitom ze svého předchozího rozsudku ve věci č. j. 9 Afs 237/2018-50. To omezuje účastníky řízení v okruhu námitek.

III.a Ke kasační stížnosti žalovaného

[21] V první kasační námitce žalovaný namítá, že nemusel učinit výzvu dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), před zahájením daňové kontroly. Tato kasační námitka je přípustná, jelikož tato problematika nebyla věcně v předchozím rozsudku vyřešena. Zároveň je důvodná.

[22] Rozsahem povinnosti v § 145 odst. 2 daňového řádu, v návaznosti na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, se Nejvyšší správní soud zabýval již v předcházejícím rozsudku (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 237/2018-50, odst. [33]). Tam dovodil, že pro povinnost vyzvat daňový subjekt není nutné, aby správce daně měl naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši bude doměřena; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat. Nicméně je třeba rozlišovat na straně jedné mezi důvodným předpokladem správce daně, že bude daň doměřena, a na straně druhé situací, kdy správce daně má pouze dílčí indicie, které by mohly k doměření daně směřovat. Ve druhém případě totiž není postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu na místě (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 6. 2022, č. j. 8 Afs 196/2019-48, odst. [15]; nebo obdobně rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2022, č. j. 4 Afs 328/2021-44, odst. [89]; či nověji rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2022, č. j. 2 Afs 79/2021-39, odst. [38]).

[23] Nejvyšší správní soud se k otázce povinnosti vyzvat žalobkyni vyjádřil již dříve, a to při přezkumu výsledků téže daňové kontroly ve vztahu k dani z přidané hodnoty. S tam uvedenými závěry se přitom ztotožňuje i pro projednávanou věc (v obou řízeních jsou totiž posuzovány stejné informace, které Nejvyšší správní soud musí právně kvalifikovat totožně – viz nález ÚS ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. IV. ÚS 690/21, bod 26.). Informace získané v rámci vyhledávací činnosti (které soud shrnul v předchozím rozhodnutí č. j. 9 Afs 237/2018-50, odst. [34]) nebyly takové povahy, aby založily důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Správce daně neměl informace např. o postavení Ing. K. a pana B. vůči společnosti AKOVE, které zjistil až při daňové kontrole (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, odst. [29]). Žalobkyně zároveň nemá pravdu, že pro prokázání dodavatele platí natolik odlišná pravidla u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, aby to odůvodnilo jiné hodnocení. Identita skutečného dodavatele je relevantní i u daně z příjmů. Abstraktní vydání peněz totiž nepostačuje k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy (viz nález ÚS ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04; rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68; dále např. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014- 46, odst. [25] až [27]; rozsudek

NSS ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, odst. [22] a [23]; či rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2018, č. j. 5 Afs 132/2017-29, odst. [25]).

[24] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, proč krajský soud nikterak nereagoval na závěry rozsudku NSS č. j. 6 Afs 386/2017-56. Navíc za situace, kdy jej na tyto závěry žalovaný upozornil ve svém vyjádření ze dne 25. 9. 2020 a krajský soud tento rozsudek reflektoval v jiné části svého odůvodnění (bod 33. napadeného rozsudku).

[25] Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu shledal, v souladu se svým dřívějším názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 6 Afs 386/2017-56, že správce daně nemusel před zahájením daňové kontroly vyzývat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Kasační stížnost žalovaného tak v tomto rozsahu shledal důvodnou, výroky I. a III. napadeného rozsudku proto zrušil a v tomto rozsahu věc vrátil zpět ke krajskému soudu.

[26] Druhou kasační námitkou žalovaného (nesouhlas s uplynutím desetileté prekluzivní lhůty pro nové řízení ve věci stanovení penále po zrušení rozhodnutí soudem) se Nejvyšší správní soud nezabýval. Jelikož shledal, že žalovaný nemusel žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, a tedy penále bylo stanoveno v souladu se zákonem, je otázka nového vyměření penále nadbytečná. Proto Nejvyšší správní soud ani nevyčkával rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021, které by v případě opačného závěru bylo pro projednávanou věc relevantní.

III.b Obecně ke kasační stížnosti žalobkyně

[27] Pátou námitku žalobkyně ohledně pověření k provedení kontroly vypořádal Nejvyšší správní soud již v předcházejícím řízení a neshledal ji důvodnou (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 237/2018-50, odst. [38]). Nynější námitka je proto nepřípustná. Nejvyšší správní soud se, s ohledem na zrušení výroků I. a III. napadeného rozsudku, dále pro nadbytečnost nezabýval první námitkou žalobkyně ohledně nemožnosti krajského soudu zrušit pouze část napadeného rozhodnutí, a pro předčasnost ani sedmou námitkou ohledně výpočtu náhrady nákladů řízení.

[28] K obsáhlé polemice žalobkyně o doktríně ovoce z otráveného stromu a k výkladu prekluze, možnosti opakovaného prodlužování tříleté prekluzivní lhůty a úkonům, které prekluzi staví, se Nejvyšší správní soud též nebude vyjadřovat, neboť představují úvahy žalobkyně směřující mimo předmět tohoto řízení a nemají na projednávanou věc jakýkoliv dopad, jak bude ukázáno při výpočtu desetileté a tříleté lhůty níže.

[29] Kasační soud zároveň připomíná, že nemá povinnost se vypořádat s každou dílčí námitkou, kterou žalobkyně zvedla. Stačí, pokud proti jejím tvrzením postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Proto postačí, pokud je z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil a jakým způsobem se vypořádal se stěžejními argumenty účastníků řízení (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Jinými slovy, jeho úkolem je vypořádat se s celkovým obsahem a smyslem žalobní – zde kasační – argumentace

(rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19; či nověji např. rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2022, č. j. 4 Afs 445/2021-47, odst. [41]).

III.c K desetileté prekluzi (druhá námitka žalobkyně)

[30] V této kasační námitce se žalobkyně domáhá zrušení napadeného rozsudku i napadených rozhodnutí, jelikož v průběhu soudního řízení uběhla absolutní desetiletá prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Prekluzí se Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku pro předčasnost nezabýval (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 237/2018-50, odst. [37]), proto je tato námitka nyní přípustná, nicméně není důvodná.

[31] V projednávaném případě jde o zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009. Na okamžik zahájení běhu lhůty pro doměření daně se uplatní § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Samotný běh a délka lhůty se od dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. od 1. 1. 2011) posuzují již podle daňového řádu (totožně srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, odst. [34]). V souladu s § 148 odst. 1 a 5 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 téhož předpisu prekluzivní lhůta mohla uběhnout nejdříve (srov. řízení před rozšířeným senátem ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021) dne 31. 3. 2019. Napadené rozhodnutí přitom bylo vydáno 9. 3. 2016 a právní moci nabylo dne 17. 3. 2016, což je před uplynutím této lhůty. Z tohoto pohledu tedy k prekluzi nemohlo dojít. Pro úplnost soud dodává, že řízení před rozšířeným senátem ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021 zde není relevantní, jelikož před vydáním napadeného rozhodnutí neprobíhalo soudní řízení, které by případně mohlo způsobit stavění lhůty. Proto nyní rozhodující senát nevyčkával ani v této námitce na rozhodnutí rozšířeného senátu.

[32] Argumentace žalobkyně, že uplyne-li desetiletá prekluzivní lhůta v průběhu soudního řízení přezkoumávajícího rozhodnutí o stanovení daně, má být takové rozhodnutí zrušeno bez dalšího, je zcela mylná. Ve lhůtách podle § 148 daňového řádu musí dojít k pravomocnému (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004-61; či nověji např. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017-28, odst. [20]) stanovení daně, k čemuž dochází rozhodnutím označovaným jako (dodatečný) platební výměr nebo hromadný předpisný seznam (§ 147 odst. 1 daňového řádu). Případný následný soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, a proto uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení nemá na výsledek soudního řízení jakýkoliv vliv.

III. *d K tříleté prekluzi (třetí a šestá námitka žalobkyně)*

[33] Ve třetí námitce žalobkyně namítá, že napadená rozhodnutí nebyla vydána ve tříleté prekluzivní lhůtě podle § 148 odst. 1 daňového řádu, a to zejména jelikož správce daně nevydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Nemohlo tak dojít k řádnému zahájení daňové kontroly a s tím spojenému znovuobnovení lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Ani tato námitka není důvodná.

[34] Již výše Nejvyšší správní soud uzavřel, že v tomto případě nebyl správce daně povinen před zahájením daňové kontroly žalobkyni k dodatečnému daňovému přiznání vyzvat (odst. [25] tohoto rozsudku). Argumentace žalobkyně ohledně dopadů absence výzvy na běh tříleté prekluzivní lhůty je tak irelevantní. Pro úplnost lze dodat, že i kdyby správce daně žalobkyni přes svoji povinnost nevyzval, zahájení daňové kontroly by prekluzivní lhůtu přerušilo (rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, odst. [25] a [26]).

[35] Zároveň správci daně stanovili daň před uplynutím této prekluzivní lhůty. Právní předpisy se zde aplikují totožně jako u desetileté prekluzivní lhůty (odst. [31] tohoto rozsudku). Tříletá prekluzivní lhůta měla uplynout dne 31. 3. 2012, nicméně správce daně dne 27. 3. 2012 zahájil daňovou kontrolu. Tím počala tříletá prekluzivní lhůta ke stanovení daně běžet znovu dle § 148 odst. 3 daňového řádu, a měla uplynout dne 27. 3. 2015. Správce daně nicméně dne 23. 9. 2014 (tj. v průběhu nové tříleté prekluzivní lhůty) vydal dodatečný platební výměr, a tím došlo v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k dalšímu prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, která tak měla uplynout dne 27. 3. 2016. Žalovaný pravomocně o odvolání rozhodl ke dni 17. 3. 2016, tj. před uplynutím prekluzivní lhůty. Daň z příjmů tak byla stanovena při zachování lhůt dle § 148 daňového řádu (obdobně ve vztahu k dani z přidané hodnoty žalobkyně srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 386/2017-56, odst. [35]).

[36] Na tento závěr nemá vliv ani šestá kasační námitka, ve které žalobkyně považuje za zahájení daňové kontroly již vyhledávací činnost správce daně. Zahájení kontroly je určitým úkonem správce daně směřujícím vůči daňovému subjektu a jsou s ním spojeny povinnosti kontrolovaného subjektu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Judikatura doplňuje, že daňová kontrola je podle předchozí právní úpravy (která by dle žalobkyně na zahájení dopadla) „*zahájena dnem, kdy je daňový subjekt, příp. jeho zástupce, vyrozuměn o prvním faktickém úkonu, který správce daně vůči daňovému subjektu ve věci daňové kontroly učinil*“ (rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2011, č. j. 9 Afs 23/2010-60). To bylo učiněno na jednání dne 27. 3. 2012, jehož obsah je zachycen v protokolu z toho dne č. j. 27484/12/353931703007. Žalobkyní uváděná judikatura týkající se pouze formálního zahájení daňové kontroly, které nestaví prekluzivní lhůtu (rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109; nebo rozsudek NSS ze dne 17. 2. 006, č. j. 8 Afs 7/2005-96), se v tomto případě neaplikuje, jelikož se jejím prostřednictvím dovolává dřívějšího faktického zahájení daňové kontroly. Takový závěr z ní ovšem nevyplývá a žalobkyně jinou námitku v tomto ohledu neuvádí.

[37] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že protokol o místním šetření ze dne 23. 7. 2010, č. j. 38576/10/353931703007, který stěžovatelka považuje za faktické zahájení daňové kontroly, takovým dokumentem není. Místní šetření u žalobkyně totiž správce daně provedl na základě dožádání Finančního úřadu České Budějovice pro účely daňového řízení u jiného subjektu.

III. e Ke skutkovým zjištěním (čtvrtá námitka žalobkyně)

[38] Čtvrtou námitku žalobkyně věnovala nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu. Ani tato námitka není důvodná.

[39] Žalobkyně namítá, že reklama byla společnosti AKOVE poskytnuta na stránkách www.e-nikon.cz (vlastněnou společností AKOVE) a nikoliv na stránkách www.nikon.cz. To přitom měla v daňovém řízení doložit. K tomu je předně nutné uvést, že podle faktury i objednávky (přílohy č. 22 až 25 vyjádření žalobkyně ze dne 8. 11. 2012) měla být reklama umístěna na stránkách www.nikon.cz. Provozovatel tohoto webu ovšem umístění takové reklamy vyvrátil. Žalobkyně ani dále v daňové kontrole neprokázala umístění reklamního banneru na www.e-nikon.cz (str. 29 zprávy o daňové kontrole). Ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 5. 2014 sice doložila snímky tohoto webu, nicméně z nich není provedení plnění zřejmé.

[40] Žalobkyně v rámci nedostatečně zjištěného skutkového stavu také poukazuje na to, že správce daně se relevantních subjektů (provozovatele portálů www.seznam.cz a www.centrum.cz), u kterých měla společnost AKOVE pro žalobkyni objednat služby, dotazoval nesprávně. Ve svých otázkách se totiž měl zaměřit pouze na žalobkyni a nikoliv na možné zprostředkování společností AKOVE. K tomu soud pouze poukazuje na zprávu o daňové kontrole (s. 11) a tam citované výzvy. Z nich totiž vyplývá, že dotazy správce daně byly koncipovány ve vztahu k webové stránce žalobkyně, která měla být propagována, bez ohledu na jejich objednatele. Odpovědi provozovatelů se pak také vztahují přímo ke stránce žalobkyně, která měla být propagována, a nejsou omezeny na konkrétní objednatele (srov. odpověď společností Seznam ze dne 10. 12. 2012 a Centrum Holdings ze dne 7. 1. 2013). Skutková zjištění jsou tak v tomto rozsahu v pořádku.

[41] Krajský soud v napadeném rozsudku uzavřel, že v projednávaném případě nejsou pochyby jen o tom, kdo měl sporná plnění poskytnout, ale i o tom, zda vůbec byla poskytnuta (bod 20. napadeného rozsudku; totožný závěr učinil i správce daně na str. 16 zprávy o daňové kontrole, což bylo aprobováno žalovaným na str. 24 napadeného rozhodnutí). S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí. Provozovatelé stránek a serverů, kde měla být reklama žalobkyně umístěna a kde měly být propagovány její webové stránky, nedohledali žádné faktury ani objednávky těchto služeb (blíže viz bod 21. napadeného rozsudku). Kromě výše vypořádaných námitek k tomu žalobkyně ostatně nic neuvádí. Nejde ani o věc kasačním soudem již vyřešenou, jak se domnívá žalobkyně, neboť v předchozím řízení byl tehdy napadený rozsudek krajského soudu shledán nepřezkoumatelným (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 237/2018-50, odst. [25] a [26]).

[42] Na tom nic nemění ani nevyslechnutí svědka Ing. Konvaliny. Jak již uvedl krajský soud, tento svědek mohl stěží objasnit, proč údajní poskytovatelé bannerů a provozovatelé portálů nedohledali žádné faktury (bod 24. napadeného rozsudku). Relevantní by nebylo ani případné vysvětlení, proč na objednávce a fakturách je uvedeno www.nikon.cz namísto www.e-nikon.cz, jelikož žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala, že by na druhé jmenované stránce byl umístěn její banner.

[43] K námitce rozsahu dokazování před krajským soudem kasační soud pouze uvádí, že žalobkyně překrucuje jeho závěry. Namítá-li, že soud shledal „*existenci pochybností, podezřelých a nevysvětlitelných okolností*“, shledal je v obchodních případech mezi

společností AKOVE a žalobkyní, nikoliv v rozhodnutích správců daně, které měl údajně v soudním řízení napravovat (bod 20. napadeného rozsudku). Zároveň kasačnímu soudu není zřejmé, z čeho žalobkyně dovozuje, že krajský soud prováděl extenzivní dokazování – na jednání dne 26. 4. 2018 (před vydáním prvního rozsudku) zamítl jeden důkazní návrh žalobkyně, následně konstatoval obsah pověření obsažených ve vyhledávací části správního spisu a uzavřel, že z vlastní vůle nebude jakékoliv dokazování provádět; na jednání dne 3. 12. 2020 (před vydáním druhého – nyní napadeného – rozsudku) krajský soud návrhy na provedení důkazů taktéž zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost žalovaného je důvodná. Žalovaný totiž nebyl povinen před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání. Zrušil proto výroky I. a III. napadeného rozsudku (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[45] Oproti tomu Nejvyšší správní soud kasačním námitkám žalobkyně nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Její kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.)

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2023

JUDr. Radan Malík
předseda senátu