



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Česká síť s.r.o.**, se sídlem Boženy Němcové 120, Domažlice, zast. advokátem Mgr. Lukášem Regecem, se sídlem Nádražní 344/23, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 10. 2019, č. j. 57 Af 24/2018 – 93,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 10. 2019, č. j. 57 Af 24/2018 – 93, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 8. 2018, č. j. 36806/18/5300–21441-708460, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen uhradit stěžovateli k rukám jeho právního zástupce náhradu nákladů řízení ve výši 21 600 Kč a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č. j. 36806/18/5300–21441-708460; tímto byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům, kterými byla stěžovateli za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2013 vyměřena daň z přidané hodnoty a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] V žalobě stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, který nevypořádal veškeré odvolací námítky, rovněž namítl, že daň za uvedená zdaňovací období byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty; uvedl, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 10. 9. 2014, úkon správce daně (zahájení daňové kontroly) v souladu s § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, přerušil běh lhůty pro stanovení daně a nová tříletá lhůta pro stanovení daně počala běžet, opět v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu, dne 10. 9. 2014, tj. dnem, kdy byl tento úkon (zahájení daňové kontroly) učiněn, lhůta pro stanovení daně tedy

uplynula dne 10. 9. 2017. Do konce lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu má dle judikatury Nejvyššího správního soudu dojít k nabytí právní moci rozhodnutí správce daně o stanovení daně. Odvoláním napadená rozhodnutí byla stěžovateli doručena dne 11. 9. 2017, tj. po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel odkázal již v podaném odvolání na rozsudky Nejvyššího správního soudu, ze kterých vyplývá posouzení hmotněprávní lhůty pro stanovení daně (viz rozsudek sp. zn. 9 Afs 142/2016, sp. zn. 2 Afs 1/2015); žalovaný odvolací námitku bez dalšího vypořádal v bodě 69 s tím, že dle § 33 odst. 1 daňového řádu počala znovu běžet lhůta pro stanovení daně až dnem následujícím po dni zahájení daňové kontroly, tj. dne 11. 9. 2014; žalovaný dovozuje její uplynutí na den 11. 9. 2017 (3 roky od počátku běhu lhůty). Dle stěžovatele však tříletá lhůta pro stanovení daně počala běžet v smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, který je *lex specialis* ve vztahu k § 33 daňového řádu, již v den, kdy byla zahájena daňová kontrola, tedy dne 10. 9. 2014 (nikoli o den později, jak se domnívá žalovaný); tento závěr podporují i výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu. Z výše uvedeného důvodu stěžovatel namítl nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť byla vydána až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[3] Dále v žalobě namítl stěžovatel nezákonný postup správce daně při projednávání a ukončení daňové kontroly, správce daně jej zkrátil na právu vyjádřit se k obsahu zprávy o daňové kontrole, tím, že správce daně nerespektoval zákonné právo projednat zprávu o daňové kontrole se stěžovatelem při ústním jednání, dopustil se nezákonného postupu. Dle stěžovatele správce daně zvolil výše uvedený nezákonný postup účelově proto, aby (i) ukončil daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2013 a (ii) doručil příslušná rozhodnutí o stanovení daně před zánikem pravomoci daň stanovit, tj. ve lhůtě pro stanovení daně (před tzv. prekluzí), tj. do dne 10. 9. 2017. Stěžovatel poukázal na daňový spis, z něhož plyne, že od 6. 3. 2017, kdy reagoval na výsledek kontrolního zjištění, do dne, na který byl řádně a v souladu se zákonem pozván k projednání zprávy o daňové kontrole, tj. na 28. 8. 2017, uplynulo více než 5 měsíců, ve kterých správce daně nevyvíjel vůči němu žádnou aktivní činnost. Tuto procesní vadu se pokoušel napravit žalovaný v odvolacím řízení tím, že stěžovatele pozval k novému projednání zprávy; to však není přípustné (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 87/2012). Úmyslné zaslání zprávy do datové schránky nelze zhojit v odvolacím řízení právě proto, že nezákonný postup (vzniklá vada) byla vyvolána nedostatkem času a hrozící prekluzí daň stanovit; správce daně věděl, nebo alespoň vědět měl a mohl, že se dopouští nezákonného postupu, a přesto tento postup zvolil; stěžovatel dále podrobně popisoval okolnosti vypracování, resp. (ne)umožnění předložení znaleckého posudku, či průběh místního šetření, čímž dokládal cílenou a *úmyslnou* nezákonnost postupu správce daně v řízení.

[4] V žalobě stěžovatel rovněž namítl nezákonnost postupu správce daně, který dovodil, že dle § 101 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty měl stěžovatel, jako určený účastník sdružení, do svého daňového přiznání za zdaňovací období leden až prosinec 2013 uvést veškerá zdanitelná plnění celého sdružení; podrobně přitom poukázal na rozhodné právní skutečnosti, příslušná ustanovení občanského zákoníku, jimiž svůj nesouhlas s právním hodnocením správce daně, který ohledně svých tvrzení důkazní břemeno neunesl, podpořil a odůvodnil; mimo jiné poukázal na to, že žalovaným akcentovaný prvek sdružení spočívá převážně v tom, že stěžovatel nese veškeré, popřípadě hlavní a nosné, náklady na poskytování daných činností za ostatní organizační složky, přičemž toto tvrzení se nezakládá na pravdě, což rovněž podrobně odůvodnil. Stěžovatel namítal, že v roce 2013 byl a je jediným plátcem DPH; pokud se správce daně domnívá, že zde v roce 2013 sdružení reálně existovalo, měl v souladu s daným ustanovením zákona o dani z přidané hodnoty zaregistrovat zbylé členy, neplátce DPH, k dani z přidané hodnoty; to se nestalo, přičemž zpětně provést takovou registraci nelze (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, sp. zn. 10 Afs 329/2016, dle kterého „*právo registrovat daňový subjekt z moci úřední jako plátce daně z přidané hodnoty (§ 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 sb., daňového*

pokračování

*řádu) zaniká ve lhůtě podle § 20 odst. 2 daňového řádu.*“). Není rovněž zřejmé, proč správce daně určil pro vznik sdružení za rozhodný rok 2013, resp. správce daně uvádí, že se organizační složky staly plátcí DPH ke dni zahájení výkonu jejich činnosti, tj. ke dni, kdy jednotlivým organizačním složkám umožnil stěžovatel využívat bezplatně svá zařízení a převedl na ně část svých klientů bez jakékoliv kompenzace, přitom v rámci stanovení přesného okamžiku vzniku plátcovství u organizačních složek uvedl správce daně hned několik zcela rozdílných časových okamžiků, od kterých se měly organizační složky stát plátcí DPH. Stěžovatel poukázal na to, že činnost jak jeho, tak jednotlivých organizačních složek byla prováděna identickým způsobem již od právního vzniku jednotlivých subjektů, tj. již od roku 2009; správce daně toliko uměle zakotvil „*vznik*“ sdružení do roku 2013, tj. do období, které má za neprekludované a které je dle jeho názoru způsobilé k doměření daně. Z pohledu vzniku právního titulu ke vzniku plátcovství ze zákona jednotlivých organizačních složek dle § 6a zákona o dani z přidané hodnoty, poplatné předmětnému období, je takové rozhodnutí správce daně irelevantní, neboť dané pravidlo odráží faktickou stránku věci, tj. reálnou spolupráci osoby povinné k dani (neplátce DPH) s plátcem DPH. Pokud však organizační složky nebyly a nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, není právně přípustné, aby ze stěžovatele a těchto složek žalovaný vykonstruoval sdružení. Stěžovatel mimo jiné rovněž poukázal na § 101 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, který zakotvuje povinnost osobě – určenému účastníkovi sdružení – vést evidenci a přiznávat zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení; zákon operuje s pojmem „*určený účastník*“; je tedy zřejmé, že se jedná o svobodnou volbu zainteresovaných subjektů jednoho z jejich středu; žalovaný však bez dalšího „*ustanovit*“ za určeného společníka stěžovatele, své rozhodnutí odůvodnil dispozicí s majetkem a možností svobodně opustit sdružení, dále přidal jako důvod osobu Ing. R. jako osobu propojující všechny subjekty; postup žalovaného označil stěžovatel za nezákonný, neboť důvody, pro které správce daně takto rozhodl, nemají oporu v zákoně; „*určeným*“ společníkem může být kterýkoli účastník sdružení (i zahraniční právnická osoba), zákon po něm nevyžaduje splnění žádných speciálních podmínek; žalovaný zcela úmyslně zvolil za určeného účastníka stěžovatele jen a pouze proto, že jako jediný z účastníků byl v roce 2013 registrován k dani z přidané hodnoty, a tedy správce daně mohl doměřit daň z přidané hodnoty prostřednictvím něj celému sdružení.

[5] Krajský soud nehledal žalobní námitky důvodné a žalobu zamítl. K namítané prekluzi práva krajský soud uvedl, že pro všechny lhůty stanovené daňovým řádem, bez ohledu na to, zda se jedná o lhůty procesní nebo hmotněprávní povahy, platí § 33 daňového řádu upravující počítání času. Krajský soud výkladem § 148 odst. 3 ve spojení s § 33 daňového řádu dovedl, že dnem určujícím počátek běhu lhůty v daném případě je „*den, kdy byl učiněn některý z úkonů v tomto ustanovení uvedených*“; v souladu s § 33 odst. 1 věta první daňového řádu tak v případě stěžovatele počala běžet nová lhůta pro stanovení daně teprve ode dne následujícího po dni, kdy byla zahájena daňová kontrola; k prekluzi práva vyměřit daň tak nedošlo. Co se týče namítaného nezákonného postupu při ukončení daňové kontroly, resp. neprojednání zprávy o kontrole v souladu s § 88 daňového řádu, krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2018, č. j. 1 As 186/2017 - 46, z něhož vyplývá, že ne každé procesní pochybení správního orgánu je důvodem ke zrušení jeho rozhodnutí, ale takovým důvodem je pouze podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, jakož i to, že řízení v první a druhém stupni tvoří jeden celek, přičemž vadu prvostupňového rozhodnutí lze odvolacím orgánem zhojit. Dle krajského soudu tak žalovaný postupoval, uložil-li správci daně toto pochybení napravit. Krajský soud uzavřel, že vzhledem k tomu, že nedošlo k prekluzi pravomoci správce daně daň dodatečně stanovit, jsou nedůvodnými i námitky o tom, že pokud by správní orgány postupovaly jinak, k prekluzi pravomoci správce daně daň dodatečně stanovit by došlo; pro posouzení věci je podstatné, že k prekluzi pravomoci správce daně daň dodatečně stanovit nedošlo, nikoli to, že k ní hypoteticky dojít mohlo. Co se týče otázky sdružení, krajský soud odkázal na body 37 až 58

rozhodnutí žalovaného, z něhož zjevně vyplývá celková výše tržeb, obchodní propojení všech společností osobou pana J. R., jakož i ostatní skutečnosti, které dávají závěrům žalovaného zapravdu. Krajský soud dodal, že pokud stěžovatel chtěl zvrátit správnost závěrů žalovaného, bylo na něm, aby předestřel ucelenou skutkovou verzi reality, ze které by vyplynulo, že skutkový stav, ze kterého vycházely správní orgány, neodpovídal skutečnosti; tedy, že spolupráce společností probíhala konkrétně jinak; to neučinil.

[6] V kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu stěžovatel uplatnil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) Stěžovatel nesouhlasí s právním posouzením krajského soudu, a to jak v procesních otázkách, tak v samotném hodnocení merita věci. Především namítá nesprávný právní závěr ohledně námítky prekluze; za sporný označil okamžik uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, tj. zda tato lhůta marně uplynula dne 10. 9. 2017 či o den později (11. 9. 2017). Závěr krajského soudu vyplývá z toho, že nová lhůta pro stanovení daně započala nový běh ode dne následujícího po dni, kdy byla zahájena daňová kontrola. Byť soudní rozhodnutí v této otázce zcela mlčí, na základě bodů 51 a 55 soudního rozhodnutí je zřejmě možné dovodit názor soudu, že pokud započal běh nové prekluzivní lhůty v den následující po dni zahájení daňové kontroly, tj. 11. 9. 2014, pak lhůta pro stanovení daně uplynula dne 11. 9. 2017 (v den, který se svým označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty ve smyslu § 33 odst. 1 daňového řádu). Stěžovatel poukazuje na to, že opakovaně namítal, že pravidla upravená v § 148 odst. 3 daňového řádu představují (mimo jiné) co do určení počátku běhu „nové“ lhůty pro stanovení daně speciální pravidla právě vůči § 33 odst. 1 věta první. Vztah speciality a obecnosti lze dle stěžovatele rovněž dovodit na základě systematiky daňového řádu. Ustanovení § 33 daňového řádu se řadí mezi ustanovení v tzv. obecné části, kam mimo jiné spadá obecná úprava lhůt, doručování, základních zásad, a jsou poplatná celému systému daňového procesu, zatímco pravidla související se lhůtou pro stanovení daně se nacházejí v části zvláštní, nadto normující pravidla toliko pro jednu konkrétní lhůtu – pro stanovení daně.

[7] Stěžovatel tvrdí, že argumentaci soudu, že § 33 daňového řádu platí jak pro lhůty procesní, tak pro lhůty hmotněprávní (viz bod 50 soudního rozhodnutí), nelze vnímat v kontextu aplikačních pravidel, v tomto případě zásady *lex specialis derogat legi generali*, jako relevantní, a není tedy způsobilá vyvrátit použitelnost speciálního pravidla pro počátek běhu lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť v tomto případě o použitelnost dané normy rozhoduje zcela jiné právní kritérium. Nad rámec stěžovatel dodává, že pokud by chtěl zákonodárce, aby se běh lhůty (resp. její počátek) pro stanovení daně i v případě zahájení daňové kontroly odvíjel od obecných pravidel § 33 odst. 1 daňového řádu, potom by do textu § 148 odst. 3 daňového řádu toliko uvedl, že za tam splněných podmínek (zahájení daňové kontroly, podání řádného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení), běží lhůta pro stanovení daně znovu (bez dovětky „od jakého dne“). Na tomto závěru stěžovatele nemění nic ani fakt, že poslední den prekluzivní lhůty (10. 9. 2017) připadl na neděli; krajský soud se k této otázce nikterak nevyjádřil.

[8] Stěžovatel je přesvědčen, že v posuzované věci došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty, aniž by došlo k pravomocnému stanovení daně za příslušná zdaňovací období a poměrně strohý závěr soudu stran právního hodnocení této žalobní námítky považuje stěžovatel za právně nesprávný, resp. neodůvodněný, tudíž nepřezkoumatelný.

[9] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, jak se krajský soud vypořádal s žalobními body vztahujícími se k procesním vadám řízení, které nastaly na konci prvostupňového daňového řízení. Předně namítá, že tvrzení soudu v bodě 63, kde soud uvádí, že stěžovatel neposkytl potřebnou součinnost ke zpracování znaleckého posudku, jsou vedena nesprávnými právními

pokračování

názory o prekluzi práva vyměřit daň, nezakládají se na zjištěném skutkovém stavu a nemají oporu ve spise. Stěžovatel okolnosti spojené se znaleckým posudkem podrobně vylíčil v bodě II. B4 podané žaloby. Z těchto skutečností nelze dovozovat závěr soudu o cíleném až obstrukčním neposkytnutí součinnosti. Stěžovatel s ohledem na snahu duplicitně neuvádět text podané žaloby, plně odkazuje na její příslušnou část, ze které je patrné, co se odehrálo mezi stěžovatelem, znalcem a správcem daně. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by stěžovatel jednal jakkoli obstrukčně. Soud, stejně jako žalovaný, nevyhodnotili skutkové okolnosti správně, ve vazbě na prováděnou daňovou kontrolu. Jak uvedl stěžovatel v žalobě, relevantní kontakt ze strany znalce proběhl v okamžiku, kdy již daňová kontrola neprobíhala, povinnost součinnosti pak logicky pozbývala svého smyslu. Stěžovatel v žalobě rovněž ve vazbě na znalecké posouzení namítal, že správce daně jen a pouze pod tíhou prekluze uzavřel daňové řízení, aniž by vyčkal na výstup od osloveného znalce. K této námitce se soud vůbec nevyjádřil.

[10] K dodatečnému projednání zprávy o daňové kontrole krajský soud uvedl, že stěžovateli byla dána možnost k řádnému uplatnění práva (projednání zprávy), a bylo pouze jeho chybou, že této možnosti nevyužil; nadto jeho jednání bylo vedeno nesprávnými právními názory o prekluzi. Dle stěžovatele krajský soud věc nesprávně vyhodnotil hned na několika místech. Primárně ze spisu, resp. přímo z reakcí stěžovatele na dodatečné projednání zprávy, jednoznačně plyne jeho právní názor na (ne)zhojení této vady. Stěžovatel považuje (jak ostatně uvedl ve svých podáních) postup správce daně prvního stupně při ukončování daňové kontroly za postup nezákonný, zároveň za akt libovůle. Libovůli správního orgánu stěžovatel popsal v bodech II.B1 až II.B3 podané žaloby. Podrobně uvedl, v čem spatřuje účelovost postupu správního orgánu, kde správní orgán zcela cíleně při svém konání vybočil ze zákonných mantinelů, a co ho k takovému postupu vedlo. Ani žalovaný, ani soud dle stěžovatele nevyhodnotili vadu spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole v kontextu dalších relevantních skutečností. Soud i žalovaný uzavřeli, že jde o vadu, která nemá za následek vydání nezákonného rozhodnutí, a zároveň se jedná o vadu zhojitelnou v dalším stupni daňového řízení. Stěžovatel by s jejich právním názorem souhlasil, nebýt specifických okolností případu, které významně ovlivňují právní kvalifikaci nezákonného postupu správního orgánu. Stěžovatel má za to, že způsob, kterým správce daně „projednal“ zprávu o daňové kontrole (distančním zasláním), lze označit za libovůli správního orgánu. Nejde totiž o „pouhý“ nezákonný postup, kdy pro distanční projednání zprávy nebyly dány zákonné důvody, nýbrž se tento mísí s tendenčním a úmyslným jednáním postupovat právě tímto způsobem. Takový postup správních orgánů, který jednak odporuje zákonu, ale - a to je dle stěžovatele zásadnější, a z pohledu právního státu, mnohem závažnější - cíleně sleduje jiný úmysl, než ten, který vychází ze zákona, nelze napravit v další fázi řízení. V opačném případě by došlo k čisté legalizaci jakékoli libovůle na straně prvostupňového správce daně projevené v prvostupňovém řízení.

[11] Stěžovatel nesouhlasí ani s právním posouzením merita věci, totiž, že mezi ním a označenými organizačními složkami existovalo sdružení ve smyslu § 829 a násl. občanského zákoníku. Soud nesprávně vyhodnotil některá skutková zjištění a svá právní hodnocení částečně vystavěl na skutečnostech, které neodpovídají zjištěním zachyceným ve spise. Převážně jde o náklady nesené stěžovatelem a náklady, které hradily příslušné organizační složky. Stěžovatel poměrně podrobně v bodě II.C žaloby popsal, na základě čeho se domnívá, že jeho činnost a činnost organizačních složek nelze považovat za činnost ve sdružení. Dle stěžovatele soud při svém hodnocení nevycházel zcela ze zjištění zachycených ve spise. Jak je uvedeno v žalobě, správce daně vedl daňová řízení nejen se stěžovatelem, ale i s organizačními složkami. V rámci daňových kontrol tyto předkládaly značné množství listinných důkazů, včetně přijatých faktur souvisejících s jejich ekonomickou činností. Zástupce stěžovatele při veřejném soudním jednání nadto tyto listiny soudu navrhol jako důkaz o tom, že každá organizační složka v uvedeném období nesla všechny podstatné náklady související s její činností; soud usnesením dokazování

nepřipustil, aniž by svůj postup odůvodnil. Zástupce stěžovatele nenavrhoval nové důkazy, nýbrž předkládanými důkazy chtěl toliko zdůraznit svá tvrzení uvedená v žalobě. Stěžovatel poukazuje na to, že správce daně i žalovaný museli mít všechny listinné důkazy prokazující separátní hospodaření stěžovatele a jednotlivých organizačních složek k dispozici, neboť všechny tyto skutečnosti byly správními orgány kontrolovány. Namísto toho, aby byly tyto skutečnosti hodnoceny, soud uzavřel, že nic takového nebylo zjištěno. Rovněž není opodstatněné tvrzení soudu, že by stěžovatel nenabídl konkurující verzi reality (viz bod 70 soudního rozhodnutí). Stěžovatel ve všech řízeních jasně a od počátku deklaroval, jakým způsobem dochází k provozování ekonomické činnosti; jeho „verze“ byla však bez dalšího odmítnuta. Stěžovatel podotýká, že o veřejném soudním jednání není v odůvodnění napadeného rozsudku žádná zmínka, tedy ani o usnesení soudu, kterým zamítl dokazování v rámci jednání.

[12] Stěžovatel poukazuje na zjevné nesprávnosti vedoucí k chybnému právnímu a skutkovému posouzení (v bodě 66 napadeného rozsudku); především předmět podnikání stěžovatele a organizačních složek nebyl identický, jak uvádí soud; stěžovatel podnikal jako veřejný telekomunikační operátor, organizační složky jakožto neveřejný; ani rozsah poskytovaných složek nebyl identický – stěžovatel poskytoval mnohem širší portfolio služeb, organizační složky toliko internet v neveřejné síti. Dále soud uvádí, že na pobočce stěžovatele se nacházejí servery, směřují toky dat ze všech přípojných bodů sítě, do tohoto bodu je nasměrována nakoupená konektivita od společnosti TaNET WEST s.r.o. K tomu stěžovatel uvádí, že na pobočce se nacházely pouze servery stěžovatele, nikoli organizačních složek, ty žádné servery nemají, používají (a používaly) toliko routery. Poskytování služeb v této oblasti je velice specifické; mnoho závěrů správních orgánů, ale i soudu, vychází z neznalosti dané problematiky; např. v otázce serverů je nutno uvést, že tyto slouží toliko pro databáze, webové schránky; nic z toho organizační složky neposkytovaly. Pokud soud uvádí, že veškerý majetek vlastnil stěžovatel, jde o zjištění pravdivé, nicméně neříká nic o existenci sdružení. Jak stěžovatel uvedl již v dřívějších podáních, k poskytování služeb organizačními složkami nebyl žádný tento majetek zapotřebí. Organizační složky poskytovaly „jednoduché“ služby, jejichž povaha nezakládala povinnost disponovat s daným majetkem. Tvrzení, že údržbu sítě zajišťoval pan J. R., opět nemá odraz ve spise. Stěžovatel předložil důkazy (faktury přijaté), kterými prokazoval, že údržbu sítě prováděli subdodavatelé. Nelze se ztotožnit ani s tvrzením, že část klientů stěžovatel převedl bezúplatně na organizační složky; přechod zákazníků byl důsledkem přirozené migrace, která činí trvale za historii firmy cca 10 - 20 % všech zákazníků. Rovněž další tvrzení krajského soudu není založeno na zjištěném skutkovém stavu. Soud uzavírá, že poskytování služeb organizačními složkami nebylo prováděno prodejem nebo nájmem technického zařízení pro přenos dat ani nákupem telekomunikačních služeb (konektivity). Každá organizační složka nakoupila svá zařízení už v začátku podnikání tak, aby mohla svébytně poskytovat dané služby. Nadto opět důsledkem nepochopení specifik daných služeb musí stěžovatel zmínit nesprávné posouzení skutkového stavu soudem. Konektivita jako taková neexistuje, přístup do sítě internet je získáván různými propojovacími dohodami. Taktó je definován celý internet. Krajský soud dále uvádí, že stěžovatel hradil i pro organizační složky nákup konektivity, pronájem objektů k umístění přístupových bodů, reklamní služby, nákup elektřiny, pronájem a provoz kanceláře. K tomu stěžovatel již uvedl, že drtivá většina výše zmíněných nákladů je toliko nákladem stěžovatele, nikoli organizačních složek. Úhradou na straně stěžovatele proto nelze jakkoli dovozovat existenci sdružení, když užitek z těchto výdajů měl toliko stěžovatel.

[13] V neposlední řadě dle stěžovatele soud jako vedlejší, sekundární a nepodstatný argument odmítl žalobní námitky poukazující na jiná řízení, která však svým meritem citelně zasahovala do nyní posuzované věci. Jde o vzájemnou rozpornost právního hodnocení v nyní posuzované věci a právního hodnocení správce daně v řízeních o dani z příjmů právnických osob u jednotlivých organizačních složek, resp. v řízení o registraci k DPH těchto složek. Dle

pokračování

stěžovatele jde o „spojené nádoby“ (řízení), což se snažil vylíčit v podané žalobě. Pokud správce daně dospívá u stěžovatele k závěru o sdružení, pak byl nutně povinen upravit daňové povinnosti u organizačních složek. O to víc je daný případ intenzivnější, když tyto daňové povinnosti byly správcem daně explicitně v daňových řízeních prověřovány, a správce daně je tak měl a mohl bez větších složitostí upravit.

[14] Stěžovatel považuje z důvodů výše uvedených rozhodnutí krajského soudu za nesprávné, a to jak co do právního hodnocení věci, tak do nesprávného skutkového hodnocení. Současně má stěžovatel za to, že část rozhodnutí, hlavně ve vztahu k právnímu hodnocení prekluze, je možné považovat rovněž za nepřezkoumatelné. Stěžovatel pro výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení, resp. zrušil rozhodnutí žalovaného, jakož i platební výměry vydané správcem daně.

[15] Žalovaný se ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout, neboť ji považuje za nedůvodnou. K námitce prekluze uvádí, že počítání času je upraveno v § 33 daňového řádu; dle § 33 odst. 1 daňového řádu lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Lhůta dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu je stanovena podle let. Počíná tedy běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Pravidlo, že se pro určení počátku běhu lhůty stanovené daňovým zákonem, nezapočítává den, ve kterém došlo ke skutečnosti, jež je určující pro počátek lhůty, neplatí pro lhůty kratší než jeden den. Daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 10. 9. 2014, tudíž lhůta pro stanovení daně začala běžet znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Tímto dnem je dle § 148 odst. 3 a § 33 odst. 1 daňového řádu mimo jakoukoliv pochybnost 11. 9. 2014. Tříletá lhůta by tedy uplynula poslední vteřinou dne 11. 9. 2017. Stěžovateli byly právě tohoto dne doručeny dodatečné platební výměry, tj. rozhodnutí o doměření daně. Lhůta tedy byla prodloužena o 1 rok, neboť v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně (§ 148 odst. 2, písm. b) daňového řádu), neboť byl doručen platební výměr, tj. lhůta byla prodloužena do 11. 9. 2018. O odvolání proti dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 8. 2018, doručeným dne 16. 8. 2018; daň z přidané hodnoty dodatečně vyměřená za uvedená zdaňovací období tak byla stanovena pravomocně, a to v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně.

[16] K argumentaci, že lhůta pro stanovení daně je lhůtou hmotněprávní, na níž se neaplikují procesní pravidla § 33 odst. 4 daňového řádu, žalovaný uvádí, že lhůta pro stanovení daně upravená v § 148 daňového řádu je svou povahou lhůtou hmotněprávní. Ustanovení § 148 dále upravuje pravidla pro běh této lhůty, její prodloužení (§ 148 odst. 2), přerušení (§ 148 odst. 3) a stavení (§ 148 odst. 4). Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5). Pravidla pro počítání času, zejména pak pravidlo o odsunutí konce lhůty v důsledku soboty, neděle a svátků, jsou podle daňového řádu univerzální (platná pro všechny lhůty, jak hmotněprávní tak i procesní). Nedopadají pouze na úkony, které mají být učiněny vůči správci daně, ale i na úkony, které mají být v určité lhůtě učiněny ze strany správce daně. Daňový řád v tomto ohledu tyto dvě kategorie nerozlišuje, čímž se liší od předchozí právní úpravy, která pravidlo týkající se posunutí konce lhůty umožňovala explicitně pouze u „lhůt pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně“ (srov. § 14 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Pravidla týkající se počítání času, včetně ustanovení o konci běhu lhůty, je nutné aplikovat na veškeré lhůty upravené daňovými zákony, tj. lhůty určené osobám zúčastněným na správě daní, lhůty určené správcům daně, ale i lhůty hmotněprávní

zavazující obě strany. V opačném případě by pro určitou skupinu lhůt absentovala jakákoli pravidla.

[17] K námitkám týkajícím se znaleckého posudku žalovaný uvádí, že stěžovatel nijak neprojevil snahu požadovanou součinnost znalci poskytnout, přitom to byl právě stěžovatel, kdo zpracování znaleckého posudku navrhoval. Tvrzení o tom, že již po 31. 7. 2017 nebyl povinen součinnost poskytnout, se tak jeví jako účelové, neboť je běžnou praxí, že i znalec je oprávněn požadovat pro zpracování posudku delší termín, než byl stanoven. Podstatná je tedy pouze skutečnost, že bylo povinností stěžovatele požadovanou součinnost k vypracování znaleckého posudku poskytnout. Žalovaný zásadně odmítá, že by uzavřel daňovou kontrolu bez toho, aby zajistil provedení znaleckého posudku, a to pod hrozbou prekluze daň dodatečně stanovit, jak stěžovatel namítá. Žalovaný uvádí, že vada v projednání zprávy o kontrole byla v odvolacím řízení napravena, přičemž prvoinstanční rozhodnutí a rozhodnutí odvolacího orgánu tvoří dle potřeby soudního přezkumu jeden celek; stěžovatel tak neztratil možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů. Žalovaný v obsáhlé rekapitulaci poukázal na okolnosti (ne)pořízení znaleckého posudku, uvedl, že postup stěžovatele byl také v rozporu s § 95 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je daňový subjekt, v jehož věci má být znalecký posudek podán, povinen při jeho vypracování s ustanoveným znalcem spolupracovat; o této skutečnosti byl stěžovatel poučen. Žalovaný trvá na tom, že stěžovatel měl v tomto případě povinnost ustanovenému znalci součinnost poskytnout, přitom však hledá zástupné důvody, pro které ji poskytnout odmítl. Jedním z těchto důvodů je i namítané ukončení daňové kontroly.

[18] Dle přesvědčení žalovaného správcem daně bylo najisto prokázáno, že stěžovatel poskytuje majetek a zajišťuje činnosti (marketing, údržbu sítě, nájem objektů) pro společnou činnost stěžovatele a zahraničních právnických osob, jež jsou zřizovateli těchto organizačních složek. Společná ekonomická činnost v tomto případě tedy existuje a v příčinné souvislosti s ní pak existuje i sdružení. Navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[19] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně se zabýval tím, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř., s.); dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť k prekluzi je soud povinen přihlížet i bez návrhu. V nálezu sp. zn. IV. US 2701/08, ze dne 30. 3. 2009 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. též např. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08: „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 zaníku tohoto práva se přiblíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.“).*



pokračování

[21] V projednávané věci je mezi stěžovatelem a žalovaným, resp. krajským soudem sporná interpretace § 148 odst. 3 daňového řádu, resp. aplikace pravidla stanoveného v § 33 odst. 1. daňového řádu v případě běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[22] Dle § 148 odst. 1 daňového řádu: „*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.*“

[23] Dle § 148 odst. 3 daňového řádu: „*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.*“

[24] Dle Nejvyššího správního soudu pravidla upravená v § 148 odst. 3 daňového řádu představují co do určení počátku běhu „nové“ 3leté lhůty pro stanovení daně speciální pravidla pro počítání lhůty.

[25] Pravidla upravená v § 33 daňového řádu se vztahují na procesní lhůty stanovené správcem daně (zavazují tedy osobu zúčastněnou na správě daní), jak lze dovodit již ze samotného řazení uvedeného ustanovení v zákoně a nadepsané rubriky.:

[26] Dle § 32 daňového řádu nazvaného: Určení lhůty k provedení úkonu:

(1) Správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon.

(2) Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.

(3) Pokud správce daně ukládá rozhodnutím povinnost, ke které se stanovená lhůta váže, musí být v poučení tohoto rozhodnutí obsaženy i právní důsledky nedodržení této lhůty; pokud jde o lhůtu kratší než 8 dnů, musí být rovněž odůvodněna délka této lhůty, a to i v případě, že se rozhodnutí jinak neodůvodňuje.

[27] V § 33 daňového řádu zákonodárce potom upravuje pravidla pro počítání běhu této správcovské lhůty; stanoví okamžik počátku běhu a okamžik konce lhůty pro specificky určené případy.

[28] Pro určitý právní úkon se použije lhůta, která je stanovena v některém z obecně závazných právních předpisů. Pokud tomu tak není, stanoví správce daně v rámci své diskreční pravomoci přiměřenou lhůtu rozhodnutím, popř. ji určí v rámci protokolovaného jednání. Zároveň upozorní osobu zúčastněnou na správě daní na právní následky nedodržení takto stanovené lhůty. Z uvedeného je zjevné, že zákonodárce v § 32 a § 33 daňového řádu upravil lhůty, které určuje správce daně osobám zúčastněným na správě daní k provedení určitých procesních úkonů; jedná se o úkony, které tíží osobu zúčastněnou na správě daní, nikoli samotného správce daně; typicky např. lhůta k předložení dokladů, dostavení se ke kontrole či místnímu šetření apod. V tomto směru je zcela logické, že lhůtu ke splnění správcem daně uložené povinnosti (provedení úkonu) zákonodárce určil tak, aby osoba zúčastněná na správě daní, tedy ten, komu je povinnost uložena, nebyla zkrácena na svých právech. Proto se např. do běhu stanovené lhůty nepočítá den, kdy zpravidla písemnost obsahující výzvu povinná osoba převzala (§33 odst. 2), stejně tak se při posouzení splnění lhůty zohlední skutečnost, zda poslední den lhůty připadne na sobotu, neděli nebo svátek (§ 33 odst. 4).

[29] Daňový řád v určitých případech správce daně přímo vyzývá, aby osobě zúčastněné na správě daní lhůtu stanovil; např. lhůta pro odstranění vad podání (§ 74 odst. 1), lhůta ve výzvě k zahájení daňové kontroly (§ 87 odst. 3), lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 3), lhůta k odstranění pochybností (§ 89 odst. 3), lhůta pro zahájení řízení před jiným orgánem veřejné moci v souvislosti s předběžnou otázkou (§ 99 odst. 1), lhůta ostatním příjemcům rozhodnutí pro vyjádření se k odvolání (§ 111 odst. 4), lhůta k doplnění vadného odvolání (§ 112 odst. 2), lhůta k vyjádření se k nově zjištěným důkazům a skutečnostem v rámci odvolacího řízení (§ 115 odst. 2), lhůta k doplnění přihlášky k registraci (§ 129 odst. 1), náhradní lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení (§ 145), lhůta pro identifikaci nejasné platby (§ 164 odst. 2), lhůta k úhradě nedoplatku ručitelem (§ 171 odst. 1), lhůta pro placení záloh (§ 174 odst. 2). V určitých případech důsledky nedodržení lhůty stanoví rovněž přímo daňový řád (např. v § 87 odst. 5).

[30] Smyslem stanovení lhůty je vymezení časového prostoru za účelem provedení určitého procesního úkonu zúčastněnou osobou. Při tomto vymezení je nutno dodržovat určité mantinely stejně jako při posouzení, zda lhůtu stanovit, či nikoli. Lhůta stanovená správcem daně musí být přiměřená. Požadavek přiměřenosti vyplývá ze základních zásad správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu). V tomto duchu je správce daně povinen poskytnout zúčastněné osobě, od které žádá splnění nějaké povinnosti (vykonání úkonu), vždy takovou lhůtu, aby v ní mohla požadovaný úkon skutečně (při dobré vůli) provést, jinak by byla porušena zásada slyšení strany, která je součástí obecné zásady součinnosti při správě daní (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Nesplnitelná lhůta může být proto posouzena jako vada řízení.

[31] V § 34 daňového řádu jsou potom stanoveny lhůty zavazující samotného správce daně, což vyplývá již ze samotného nadpisu: Běh lhůty pro správce daně:

(1) Pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.

(2) Pokud osoba zúčastněná na správě daní učinila podání elektronicky způsobem vyžadujícím dodatečné potvrzení, je pro určení počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně rozhodný den, kdy bylo podáno potvrzení tohoto podání.

[32] Tato pravidla se aplikují typicky v případech, kdy je správce daně povinen v jemu určené zákonné lhůtě rozhodnout či učinit úkon, např. vrátit přeplatek, rozhodnout o odvolání apod. (srovn. např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, čj. 6 Afs 3/2017 - 39: „*V případě, že došlo na žádost daňového subjektu k prodloužení lhůty k odstranění pochybností stanovené správcem daně (§ 89 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), je třeba posunout den vzniku nároku daňového subjektu na úrok z nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty po uplynutí tříměsíční lhůty dle judikatury Nejvyššího správního soudu, resp. dle čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, o dobu, o kterou byla lhůta k odstranění pochybností fakticky prodloužena.*“ Uvedené ustanovení především brání tomu, aby k tíži správce daně šly skutečnosti jím nezaviněné, ale naopak přičitatelné osobě zúčastněné na správě daní (typicky např. nutnost zjišťování či doplňování skutečností nutných pro vydání rozhodnutí při nesoučinnosti daňového subjektu apod).

[33] Lhůty uplatňované při správě daní lze rozlišovat na ty, které obligatorně stanoví zákon (lhůty zákonné), a lhůty, které může fakultativně stanovit správce daně (lhůty správcovské).

pokračování

Se zákonnými lhůtami je v textu zákona vždy spojen nějaký účinek, jejich délka a běh jsou určeny přímo zákonem a měnit je lze pouze tehdy, připouští-li to explicitně zákon.

[34] Lhůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového je nepochybně lhůtou zákonnou, jedná se o lhůtu hmotněprávní, a není pochyb o tom, že je lhůtou prekluzivní. Pouze v jejím rámci lze zákonem stanoveným způsobem měnit výši daně ve prospěch daňového subjektu, ale i v jeho neprospěch. Uplynutím prekluzivní lhůty právo správce daně i daňového subjektu na stanovení daně, popř. její změnu, zaniká. Zánik práva - prekluze - je důsledkem dvou právních skutečností, jimiž jsou jednak uplynutí času (tj. propadné neboli prekluzivní lhůty), jednak nečinností správce daně nebo daňového subjektu, jež spočívá v neuplatnění práva. K zániku práva uplynutím prekluzivní lhůty dochází přímo ze zákona, a je třeba k němu přihlížet z úřední povinnosti. Uplynutím této lhůty končí daňové řízení v rovině nalézací a správci daně zaniká pravomoc stanovit daň za příslušné zdaňovací období. Zákon pouze připouští výslovně výjimky v § 148 odst. 6 a 7, kdy lze stanovit daň i po uplynutí 10leté lhůty.

[35] Základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku lhůty, jsou úkony, které její běh přerušují. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Úkony zapříčiní přerušování běhu lhůty a zajistí počátek běhu nového, což znamená, že běží znovu celá 3letá lhůta; zákon přitom výslovně stanoví rovněž rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží celá (3letá) znovu. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4); podstatou stavení lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem. Smysl ustanovení spočívá ve skutečnosti, že správce daně nemůže v řízení konat s ohledem na vnější vlivy (v zákoně taxativně uvedené), a tudíž by běh lhůty neměl opodstatnění.

[36] Lhůty „správcovské“ jsou lhůty, které stanoví správce daně, ať už na základě výslovného zmocnění, nebo v rámci obecné pravomoci vyplývající z tohoto ustanovení. Možnost správce daně stanovit osobě zúčastněné na správě daní lhůtu k provedení určitého úkonu zákon limituje dvěma omezeními. Správcovskou lhůtu nelze stanovit v případě, že pro provedení úkonu je již stanovena lhůta zákonná, čímž je vyjádřen subsidiární charakter správcovských lhůt vůči lhůtám zákonným. Takovou zákonnou lhůtou je i lhůta, v níž je oprávněn správce daně daň stanovit, resp. vyměřit.

[37] Z uvedeného vyplývá, že § 148 daňového řádu obsahující pravidla běhu prekluzivní lhůty (včetně jejího přerušování či stavení) jsou *lex specialis* k § 33 odst. 1 daňového řádu, resp. toto ustanovení se nepoužije. Zákonodárce v § 148 odst. 3 daňového řádu zcela jednoznačně vyjádřil okamžik, od kterého se nový běh prekluzivní lhůty stanovené v odst. 1 citovaného ustanovení odvíjí, přičemž ani samotný jazykový výklad slova *dnem* nedává prostor pro jiný závěr, než že se tak děje již od konkrétního dne, a nikoli až ode dne následujícího. Nejvyšší správní soud opětovně podotýká, že procesní povaha lhůt *a priori* předpokládá aktivitu daňového subjektu. Proto stanovení jejího počátku dle § 33 odst. 2 daňového řádu, resp. jejího zachování do následujícího pracovního dne ve smyslu § 33 odst. 4 daňového řádu je logické, legitimní a chrání oprávněné zájmy subjektů. Lhůta pro stanovení daně, jakožto lhůta prekluzivní, toliko představuje časově ohraničený úsek, po který lze upravovat daňovou povinnost daňového subjektu.

[38] Podle § 87 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) 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*. Okamžik, od kterého počíná běh nové lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu je zde stanoven zcela jednoznačně [srov. rozsudky NSS ze dne 15. 12. 2016, č. j. 9 Afs 142/2016 – 31 (bod 20), ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49 (bod 36)]. Je-li tedy prvním úkonem např. skutečnost, že správce daně toho kterého dne v sídle daňového subjektu převezme kontrolované doklady či sepiše protokol o zahájení daňové kontroly – tedy zahájí daňovou kontrolu, jen stěží lze dovozovat, že se tak stalo den následující.

[39] Lhůta pro stanovení daně v projednávané věci počala běžet na základě zahájení daňové kontroly, přičemž tento okamžik žalovaný nezpochybnil, dnem, kdy byla daňová kontrola zahájena, tj. dne 10. 9. 2014, a skončila dne 10. 9. 2017. Pouze v rámci tohoto časového prostoru mohly nastat účinky úkonu dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Vzhledem k tomu, že stěžovatel obdržel prvostupňová rozhodnutí o doměření daně až dne 11. 9. 2017, nemohly účinky předvídané v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu nastat; ty by mohly nastat pouze za předpokladu, že by rozhodnutí o doměření daně bylo stěžovateli řádně oznámeno do 10. 9. 2017, tedy v rámci prekluzivní lhůty; ta však, jak bylo podáno výše, uplynula při aplikaci § 148 odst. 3 daňového řádu již dne 10. 9. 2017. 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, neboť platební výměr byl doručen dne 11. 9. 2017, tudíž lhůta byla prodloužena do 11. 9. 2018. Na výše uvedeném závěru nemění nic ani fakt, že poslední den prekluzivní lhůty (10. 9. 2017) připadl na neděli, jak podotkl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě. Pro účely doručení, resp. ve vztahu k určení okamžiku oznámení rozhodnutí se pravidla pro počítání lhůt obsažená v 33 odst. 4 daňového řádu vůbec neuplatní, neboť se zde zjevně nejedná o žádné stanovení lhůty k provedení úkonu směrem k osobě zúčastněné na správě daní, tedy ve vztahu k stěžovateli. Kdy je rozhodnutí vydáno a kdy se považuje za doručené, upravuje daňový řád ve zvláštních ustanoveních (viz § 101 odst. 2, 6, § 39 a násl.) V daném případě nadto je rozhodné, že možnost vyměřit daň skončila správcem daně uplynutím posledního dne prekluzivní lhůty, který připadl na jeden konkrétní zákonem určený den. Jak již bylo uvedeno, jedná se o lhůtu hmotněprávní, lhůtu propadnou a po jejím uplynutí, byť se tak stane v den pracovního klidu či svátek, právo na vyměření daně bez dalšího zaniká.

[40] 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.

[41] 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.

[42] 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).

pokračování

[43] Jelikož stěžovatel dosáhl zrušení správního rozhodnutí, měl z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží mu tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady stěžovatele v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5000 Kč a náklady vynaložené na právní zastoupení. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli, resp. jeho zástupci odměnu 6200 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; celkem činí odměna advokáta 6800 Kč; náhrada nákladů řízení před NSS celkem činí 11 800 Kč. Náklady stěžovatele v řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč a odměna zástupce stěžovatele (daňového poradce ve výši 6800 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]. Celkem tedy náklady řízení o žalobě činí 9800 Kč.

[44] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatele tak činí 21 600 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v této výši k rukám advokáta Mgr. Lukáše Regece a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 18. června 2021

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu