



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Bc. Jany Satrapové a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **Jansen Display s. r. o.**, IČO: 64574822,
sídlem Přestanov 5, 403 17 Přestanov,
zastoupena JUDr. Stanislavem Machkem, advokátem,
sídlem Hvězdova 1716/2b, 140 00 Praha 4,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce domáhala, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v porušování práva žalobkyně, uložil mu upustit od nezákonného zásahu spočívajícího v provádění daňové kontroly, odstranit důsledky nezákonného zásahu obnovením stavu před zásahem a dále též nahradit žalobkyni náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně označila za předmět sporu nezákonnost daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a 2014, kterou u ní žalovaný zahájil dne 24. 5. 2017 poté, co již dne 12. 1. 2016 provedl v sídle žalobkyně místní šetření, při němž žalobkyně poskytla žalovanému velké množství dokladů, poskytla rozsáhlá vysvětlení, zprostředkovala informace od zaměstnanců apod. Žalobkyně namítala, že žalovaný ve skutečnosti neprováděl místní šetření ve smyslu § 80 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť požadoval informace v rozsahu a způsobem odpovídajícím daňové kontrole, čímž podle žalobkyně vybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 14/2017 a dodala, že správce daně byl povinen zahájit daňovou kontrolu a nemohl tento institut obcházet fingovaným místním šetřením podle § 80 daňového řádu v rámci vyhledávací činnosti. Zdůraznila, že extenzivním užíváním místního šetření nesmí být vyprazdňovány vlastní kontrolní postupy (daňová kontrola), na což mnohokrát upozornil i Nejvyšší správní soud. Konstatovala, že pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období, přičemž vyzývá daňový subjekt k předložení všech dokumentů týkajících se prověřované oblasti pro příslušné zdaňovací období, je podle žalobkyně povinen zahájit daňovou kontrolu. Podle žalobkyně je z uvedeného evidentní, že žalovaný obchází zákon. Žalobkyně poznamenala, že žalovanému vždy vycházela vstříc a jednala s ním i nad rámec zákonných povinností, aby zajistila hladký průběh kontrolních postupů. Odmítla proto akceptovat svévoli žalovaného, který naoko přišel na místní šetření, vyžádal si velké množství materiálů a asi za šestnáct měsíců přišel s požadavkem znovu tutéž oblast zkontrolovat v rámci daňové kontroly.
3. Podle žalobkyně se místní šetření a daňová kontrola v podstatě téměř přesně překrývají a vzhledem k tomu, že byla daňová kontrola nadefinována stejně jako místní šetření, jedná se fakticky o opakovanou daňovou kontrolu, která je podle § 85 daňového řádu nepřipustná. Žalobkyně připomněla, že místní šetření trvalo několik hodin, ačkoli pokud by šlo jen o předání dokladů, trvalo by pouze několik minut. To podle žalobkyně potvrzuje závěr o nezákonnosti daňové kontroly. Žalobkyně podotkla, že žalovaný měl asi šestnáct měsíců na to, aby se vším zabýval a v souladu se zásadou minimálního zatěžování upravenou v § 5 odst. 3 daňového řádu např. zjistil další skutečnosti během menšího místního šetření, jak by odpovídalo zásadě mírnosti. Podle žalobkyně přišel žalovaný v lednu 2016 na extenzivní místní šetření jen z toho důvodu, aby si nezavřel možnost pro případné opětovné kontrolování stejné oblasti, protože to by již v případě daňové kontroly udělat nemohl. Zdůraznila, že žalovanému nic nebránilo v tom, aby daňovou kontrolu zahájil již v lednu 2016. Podle žalobkyně je smyslem místního šetření ověření určité konkrétní věci (např. fyzické existence stroje, z něhož se uplatňují odpisy), nikoli sebrání všech podkladů, což svým rozsahem odpovídá daňové kontrole.
4. Žalobkyně dále namítala předčasnost výzvy k zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu, neboť na neformální kontakt žalovaného reagovala. Připomněla, že správce daně může vydat výzvu až poté, kdy daňový subjekt neumožní zahájení kontroly, což se v jejím případě nestalo. Popsala, že jí dne 4. 4. 2017 bylo doručeno oznámení žalovaného o úmyslu zahájit daňovou kontrolu s tím, že se má do patnácti dnů dostavit, resp. telefonicky sjednat termín. V reakci na tento neformální kontakt se žalobkyně pozastavila nad tím, proč žalovaný nekontaktoval jejího zástupce (advokáta a daňového poradce), který se žalovaným v minulosti jednal a byl k tomu oprávněn. Konstatovala, že její reakci nelze považovat za nesoučinnost ve smyslu § 87 daňového řádu. Vzhledem k

tomu, že do uplynutí prekluzivní lhůty zbývala ještě dostatečně dlouhá doba, žalovaný podle žalobkyně mohl v souladu s obecnou poučovací zásadou podle § 6 odst. 3 daňového řádu žalobkyni upozornit, že každou další odpověď nevedoucí k zahájení daňové kontroly bude považovat za nesoučinnost. Namísto toho však následovala výzva, která byla žalobkyni doručena dne 9. 5. 2017. Žalobkyně namítala, že v dobré víře předpokládala, že žalovaný nejprve neformálně kontaktuje jejího právního zástupce, a podotkla, že v případě neformálního kontaktu jsou veškeré argumenty žalovaného ohledně doručování nadbytečné, liché. K tvrzení žalovaného „*ani nenavrhl žádný vhodný termín*“ žalobkyně kontrovala, že její zástupce stěží mohl navrhnout termín, když o výzvě neměl ponětí, protože mu nebyla doručena. Dodala, že mělo jít o neformální kontakt, a proto nic nebránilo doručení výzvy zástupci, a vysvětlila, že asistentka prvního zmocněnce Accace s. r. o., která administruje prvotní podklady z datové schránky, stěží mohla navrhnout termín jednání. Zahájení daňové kontroly označila žalobkyně za závažný úkon, který musel být prodiskutován přímo s ní, a pokud by na to asistentka přistoupila, nutně by žalobkyni zkrátila čas na přípravu. Žalobkyně proto považovala výzvu k zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu za předčasnou.

5. Podle žalobkyně nebyla daňová kontrola fakticky zahájena sepsáním protokolu o daňové kontrole. Poukázala na čl. 3 bod 5 metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly, podle kterého po sepsání protokolu nebo již v průběhu jednání, o němž je protokol sepisován, musí bezprostředně (téhož dne) následovat kroky žalovaného, jimiž jsou prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. Žalovaný si však při sepisu protokolu pouze vyžádal určité dokumenty, z nichž většina mu byla již v minulosti poskytnuta, tudíž sepsáním protokolu daňovou kontrolu fakticky nezačal. Zdůraznila, že ve vazbě ke zdaňovacímu období 2013 již uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu, a proto není možné na základě daňové kontroly daň za toto zdaňovací období doměřit.
6. Žalobkyně zopakovala, že místní šetření dne 12. 1. 2016 trvalo několik hodin a bylo koncipováno tak, aby žalobkyně předložila vše, co se týká výzkumu a vývoje za zdaňovací období 2010, 2012, 2013 a 2014. Podle žalobkyně žalovaný do protokolu o místním šetření nevnesl žádnou námitku, že by mu něco chybělo. Vzhledem k časovému odstupu cca šestnácti měsíců žalovaný na základě získaných poznatků mohl v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, nebo věc nechat být. K tvrzení žalovaného, že nedisponoval takovými poznatky, aby mohl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a proto zahájil daňovou kontrolu, žalobkyně podotkla, že to šlo dořešit i mírnějším procesním postupem, než je daňová kontrola. Požadavky žalovaného pokládala žalobkyně za velice extenzivní, detailní a nadměrně zatěžující. Poznamenala, že pokud byl žalovaný schopen získat drtivou většinu dokumentů během místního šetření, mohl zbývající údaje získat např. během kratšího místního šetření, a pak by měl úplné informace pro rozhodnutí, zda byla daň stanovena správně, nebo zda bylo namístě žalobkyni vyzvat k podání daňového přiznání. Žalovaný však podle žalobkyně již v dané fázi neměl právo zahajovat daňovou kontrolu.
7. Další výhrady žalobkyně vnesla vůči závěrům nadřízeného žalovaného, které podle ní fakticky popíraly institut přešetření stížnosti. Žalobkyně měla za to, že nadřízený žalovaného prakticky rezignoval na skutečnou dozorovací činnost, a tím jí odepřel přístup ke spravedlnosti. Podle žalobkyně vystupuje žalovaný v daňovém řízení ve vrchnostenském postavení, a proto lze na pravidla jeho chování klást přísnější omezení.

Žalobkyně rovněž namítala, že řada požadovaných dokumentů jde nad rámec zákona (např. výkazy práce) a žalobkyni nadměrně zatěžuje v rozporu se zásadou uvedenou v § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně poznamenala, že zákon požaduje pouze vést oddělenou evidenci způsobilých nákladů na výzkum a vývoj, aby byly přiřaditelné konkrétnímu projektu. Pokud se jedná o více zdaňovacích období, více projektů a více zaměstnanců, celé vývojové oddělení by se místo prací na výzkumu a vývoji věnovalo přípravě formalit pro žalovaného. Jeho požadavky jsou podle žalobkyně disproportční i v tom smyslu, že daňová výhoda je v tomto případě relativně nízká (stovky tisíc Kč, což je vzhledem k velikosti žalobce zanedbatelné), a extenzivním zatěžováním ji žalovaný již prakticky zlikvidoval.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh daňového řízení a poukázal na to, že skutečnosti uplatněné v žalobě již byly prověřovány v rámci prošetření jejich stížností ze dne 18. 4. 2017, 9. 5. 2017 a 24. 5. 2017, které v tomto ohledu byly shledány nedůvodnými; Odvolací finanční ředitelství pak vyhodnotilo žádost žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jako nedůvodnou. Žalovaný vysvětlil, že dne 12. 1. 2016 proběhlo u žalobkyně místní šetření ve věci zjištění informací a zajištění podkladů za účelem ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010, 2012, 2013 a 2014 a při tomto šetření byly pouze převzaty doklady žalobkyně bez toho, že by současně došlo k jejich hodnocení a dokazování. Žalovaný podotkl, že žalobkyně mohla navrhnout, aby rovnou zahájil daňovou kontrolu. Později zahájená daňová kontrola není podle žalovaného kontrolou opakovanou, neboť místní šetření bylo provedeno v rámci vyhledávací činnosti, která má jiná pravidla než samotná daňová kontrola. Žalovaný zdůraznil, že i když si v rámci vyhledávací činnosti vyžádal řadu listin a dokumentů, nelze učinit závěr, že by na základě místního šetření byla zahájena daňová kontrola nebo že by tím byla prováděna daňová kontrola. K namítané předčasnosti výzvy žalovaný uvedl, že jej žalobkyně ve stanovené lhůtě nekontaktovala za účelem sjednání termínu zahájení daňové kontroly, nedostavila se, ani ve stížnosti ze dne 18. 4. 2017 nenavrhla žádný termín. Žalovaný s odkazem na § 86 odst. 1 daňového řádu poznamenal, že výzva k umožnění zahájení daňové kontroly byla vydána až 31 dnů po doručení neformální pozvánky. Připomněl, že podle názoru Nejvyššího správního soudu (věc sp. zn. 1 Afs 85/2009) je třeba doručovat prvnímu zmocněnci, nikoli substitutovi. Dodal, že bylo jen na žalobkyni a jejím zástupci, jak si zajistí agendu při přebírání zpráv z datové schránky včetně včasného doručení písemností substitučnímu zástupci.
9. Podle žalovaného musí být daňová kontrola vždy zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly s vymezením jejího předmětu a rozsahu. Žalovaný souhlasil s tím, že po sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly musí bezprostředně následovat kroky správce daně, jimiž jsou prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. Doplnil, že žalobkyní zmíněná metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly považuje za faktické zahájení daňové kontroly i dojednání předložení dokladů bez ohledu na to, zda daňový subjekt ve sjednaném termínu doklady předloží, či nikoli. Žalovaný měl za to, že v

daném případě se nejednalo o formální zahájení daňové kontroly, neboť bylo dojednáno předložení dokladů, a to jiných, než které byly předloženy v rámci místního šetření dne 12. 1. 2016 nebo dodatečně dne 14. 3. 2016. Podle žalovaného mu zároveň nelze přičítat k tíži přerušení dalšího postupu v důsledku stížnosti, kterou žalobkyně podala dne 24. 5. 2017. Žalovaný odmítl, že by ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 již uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Připomněl, že tato lhůta začala plynout dne 1. 7. 2014, neboť žalobkyně byla zastoupena daňovým poradcem, a daňová kontrola byla zahájena dne 24. 5. 2017, tj. před uplynutím základní lhůty dne 1. 7. 2017; účinky prekluze proto nenastaly.

10. K námitce případné výzvy k podání dodatečného přiznání žalovaný podotkl, že nedisponoval takovými poznatky, aby mohl výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu vydat a dostatečně v ní vyjádřit důvodný předpoklad doměření daně, jak vyžaduje judikatura Nejvyššího správního soudu. Proto žalovaný zahájil daňovou kontrolu, v rámci které je vedeno dokazování ve věci oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj, k čemuž žalovaný požadoval předložení dalších podkladů. K namítané rezignaci na dozorovací činnost žalovaný připomněl, že Odvolací finanční ředitelství ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 5. 9. 2017 uvedlo, že není nadáno kompetencí prověřovat existenci a míru vědomostí žalovaného před zahájením daňové kontroly, přičemž objektivně bude možné tyto námitky posoudit v případném odvolacím řízení. Žalovaný dále vysvětlil, že v případě prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu spočívá důkazní břemeno na straně žalobkyně s tím, že odpočet představuje pro žalobkyni dodatečný bonus, kterým si již jednou uplatněné náklady uplatní podruhé, a to pouze za předpokladu, že předloží bezvadné důkazní prostředky; k tomu žalovaný odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3565/14 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 261/2016. Vzhledem k tomu, že žalobkyně uplatňovala mzdové náklady pracovníků v souvislosti s projekty, není podle žalovaného nad rámec zákona požadovat výkazy práce jednotlivých osob, měsíční mzdové listy, pracovní smlouvy, harmonogramy prací, technickou dokumentaci a vyhodnocení jednotlivých projektů pro prokázání uplatněných mzdových nákladů v rámci jednotlivých projektů. Žalovaný doplnil, že důkazní břemeno tíží žalobkyni a je jen na ní, jaké důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů zvolí. Uzavřel, že nedošlo k porušení zákona způsobem dovozovaným žalobkyní, ani k zásahu do jejích ústavně zaručených práv, a daňová kontrola proto není nezákonná.

Replika žalobkyně a doplnění žaloby

11. Žalobkyně v replice ze dne 21. 12. 2017 předeslala, že žalovaný ve svém vyjádření nepřišel s ničím novým. Připomněla, že pracovníci žalovaného se k místnímu šetření dne 12. 1. 2016 dostavili do jejího sídla s několikahodinovým zpožděním a samotné šetření trvalo také několik hodin. Podle žalobkyně skončilo místní šetření tím, že veškeré pochybnosti ohledně uplatnění odpočtu byly vyvráceny a věc je skončena. Zdůraznila, že místní šetření se netýkalo jen převzetí podkladů, protože jí byl dopředu znám jeho předmět a byla pečlivě připravena. Podle žalobkyně platí, že pokud by se jednalo jen o převzetí podkladů, byla by věc vyřízena během pěti minut. Popsala, že poté následovaly telefonáty ze strany žalovaného s požadavky na další dokumenty. Konstatovala, že se jí obtížně rozptylují pochybnosti, když ve skutečnosti věc rozhoduje jí neznámá osoba (vedoucí nebo metodik), která se žádných jednání neúčastní, ale má rozhodující slovo. Uvedené skutečnosti byla

žalobkyně připravena prokázat svědeckými výpověďmi svých zaměstnanců a svého jednatele. Dodala, že žalovanému vícekrát neformálně zdůraznila, že považuje za nepřípustné, aby ji kontaktoval přímo, ačkoli si byl vědom zastoupení. Pro ilustraci schematického postupu žalovaného bez hlubší úvahy žalobkyně podotkla, že žalovaný při místním šetření nelogicky vynechal rok 2011 a navíc požadoval dokumenty týkající se zdaňovacích období, u nichž uplynula lhůta pro stanovení daně. Následně po šestnácti měsících, kdy se v médiích začaly objevovat zprávy, že se finanční správa plošně zabývá kontrolami uplatněných odpočtů z titulu výzkumu a vývoje, přišel žalovaný s požadavkem zahájit daňovou kontrolu. Tento postup žalovaného označila žalobkyně za nezákonný.

12. Poznámku žalovaného, že mohla navrhnout zahájení daňové kontroly, považovala žalobkyně za krajně nevhodnou (i z hlediska § 6 odst. 4 daňového řádu) a arogantní. Poznamenala, že v době místního šetření netušila nic špatného a domnívala se, že žalovaný vůči ní v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu zvolí nejmírnější prostředek a věc bude rychle skončena. Zdůraznila, že daňové postupy vede správce daně, který je ve vrchnostenském postavení, má *ex officio* vést řízení správně a nesvalovat vinu za vlastní nerespektování zákona a judikatury na daňový subjekt. K otázce předčasnosti výzvy žalobkyně uvedla, že podle odborné literatury se daňová kontrola zahajuje neformálním kontaktem, a proto je veškerá argumentace o doručování nadbytečná. Podle žalobkyně žalovanému nic nebránilo kontaktovat jejího zástupce, který mu byl znám. Dodala, že žalovaný zvolil jiný postup záměrně, aby jí zkrátil čas na přípravu. Odmítla, že by z její strany šlo o obstrukční jednání. Žalobkyně trvala na tom, že dne 24. 5. 2017 byla daňová kontrola zahájena pouze formálně. Žalovaný navíc měl asi šestnáct měsíců na to, aby se získanými dokumenty zabýval a rozhodl, zda bude věc považovat za vyřešenou nebo zda ji vyzve k podání dodatečného přiznání. Žalobkyně podotkla, že až do zahájení plošných kontrol výzkumu a vývoje žalovaný nevzněl jedinou námitku, že by mu něco nedostačovalo. Doplnila, že případné další podklady bylo možné přeposlat stejně jako ty předchozí, nicméně požadavky žalovaného již v tomto ohledu pokládala za značně extenzivní a s výzkumem a vývojem přímo nesouvisející. Žalobkyně nesouhlasila s argumentací žalovaného k námitce faktické rezignace na dozorovací činnost, neboť záměrem zákonodárce podle ní nebylo řešit tyto případy jen v odvolacím řízení, jelikož tím by institut přešetření podle § 261 daňového řádu a institut zásahové žaloby ztrácely smysl. Žalobkyně uvedla, že požadavky žalovaného jsou disproporční i v tom smyslu, že daňová výhoda byla v tomto případě relativně malá a žalovaný ji extenzivním zatěžováním již prakticky zlikvidoval. Uzavřela, že ani po téměř dvou letech se nedozvěděla, jak žalovaný věc hodnotí; žalovaný ji pouze neúměrně zatěžuje rozsáhlou, dlouhodobou a nezákonnou daňovou kontrolou, čímž porušuje zásadu minimalizace zásahů do jejích práv a minimalizace nákladů.
13. V doplnění žaloby ze dne 10. 5. 2018 žalobkyně upozornila na to, že dne 3. 5. 2018 obdržela od žalovaného žádost o předložení technické dokumentace k jednotlivým projektům a vyhodnocení projektů, na základě kterých byla v roce 2013 a 2014 uplatněna odčitatelná položka na výzkum a vývoj. Zdůraznila, že žalovaný opět žádá dokumenty, které již byly předloženy, a tím žalobkyni nadále nepřiměřeně zatěžuje, což je dalším důkazem nezákonnosti daňové kontroly. Trvala na tom, že jde o opakovanou kontrolu, neboť požadované podklady již byly žalovanému předloženy. Skutečnost, že jiné společnosti výzkum a vývoj zneužívají, není podle žalobkyně dostatečným důvodem k tomu, aby musela opakovaně předkládat desítky dokumentů, aniž by jí žalovaný sdělil cokoli k jejich hodnocení.

Vyjádření žalovaného k doplnění žaloby

14. V reakci na doplnění žaloby žalovaný v podání ze dne 26. 6. 2018 uvedl, že předložení technické dokumentace a vyhodnocení jednotlivých projektů požadoval již při ústním jednání o zahájení daňové kontroly, žalobkyně však tyto podklady nepředložila. Vysvětlil, že tyto dokumenty sice byly předloženy při místním šetření dne 12. 1. 2016, nicméně nebyly od žalobkyně převzaty, došlo jen ke zběžnému nahlédnutí. Tato skutečnost je podle žalovaného žalobkyni známa, což potvrzuje i fakt, že se žalovaným dohodla termín k zaslání předmětných dokumentů do 15. 7. 2018. Žalovaný dále zopakoval svou argumentaci o rozvržení důkazního břemene.

Další podání žalobkyně

15. Žalobkyně v podání ze dne 10. 7. 2018 trvala na tom, že při místním šetření byly požadované dokumenty předloženy. Konstatovala, že jak s nimi žalovaný naložil, jde k jeho tíži. Označila za nepřípustné, že se žalovaný snaží ze situace dostat slovíčkařením, že „předložil“ vlastně znamená „zběžně nahlédl“. Žalobkyně zopakovala, že pracovníce žalovaného přišly na toto jednání s několikahodinovým zpožděním, čekali na ně jednatele žalobkyně, její zplnomocněný zástupce, finanční ředitelka a zaměstnanci oddělení výzkumu a vývoje a vše se během asi tří hodin detailně vysvětlovalo. Žalobkyně zdůraznila, že žalovaný má již řadu dokumentů, opomíjí, že dostal i detailní kalkulace včetně mzdových timesheetů a doposud se v souladu se zásadou spolupráce podle § 6 odst. 2 daňového řádu nijak (ani neformálně) nevyjádřil, jak předložené materiály hodnotí. Ke sjednání termínu zaslání dokumentů do 15. 7. 2018 žalobkyně uvedla, že tak učinila z procesní opatrnosti, a odmítla, že by tím uznala, že žalovaný tyto dokumenty nepřevzal.
16. V podání ze dne 16. 9. 2019 žalobkyně upozornila na skutečnost, že vzhledem k velkému časovému odstupu došlo ke změně úřední osoby na straně žalovaného, což způsobilo další opakování dotazů. Podotkla, že kontrolovaná částka je v poměru k náročnosti daňové kontroly poměrně nízká a její zaměstnanci se namísto práce věnují přípravě podkladů pro žalovaného. Podle žalobkyně nebyla daňová kontrola vyvolána žádnou úvodní pochybností žalovaného; daňové kontroly byly zahájeny plošně u těch poplatníků, kteří uplatňují opravnou položku při výpočtu daně z příjmů.

Spisová dokumentace žalovaného

17. Ze spisové dokumentace předložené žalovaným soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí o žalobě. Podle protokolu o místním šetření ze dne 12. 1. 2016 bylo jeho předmětem zjištění informací a zajištění podkladů za účelem ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010, 2012, 2013 a 2014. V průběhu místního šetření žalobkyně předložila žalovanému řadu písemností za jednotlivá zdaňovací období, přičemž žalovaný převzal kopie pouze některých listin (za rok 2012: tabulka s vyznačením procentního zapojení zaměstnanců do projektů VaV a tabulka s rozdělením skutečných nákladů na jednotlivé projekty VaV – 1 list, soupis faktur na projekty 2012 – 1 list, oddělená evidence nákladů – 9 listů; za rok 2013: tabulka s vyznačením procentního

zapojení zaměstnanců do projektů VaV a tabulka hrubých mezd atd. – 1 list, oddělená evidence nákladů – 6 listů; za rok 2014: tabulka s vyznačením procentního zapojení zaměstnanců do projektů VaV a tabulka hrubých mezd pracovníků atd. – 2 listy, soupis zvláštní evidence nákladů na projekt VaV – 6 listů; projekt „Digital Signage s integrovaným multimediálním přehrávačem“ včetně technické dokumentace a vyhodnocení projektu).

18. K citovanému protokolu byla připojena plná moc ze dne 7. 1. 2016, kterou žalobkyně udělila společnosti Accace s. r. o., a substituční plná moc ze dne 11. 1. 2016, kterou tato společnost udělila JUDr. Stanislavu Machkovi, advokátovi.
19. Dne 14. 3. 2016 předala žalobkyně žalovanému nosič CD s podklady k projektové dokumentaci týkající se výzkumu a vývoje v letech 2012 až 2014.
20. Přípisem ze dne 3. 4. 2017, který byl zástupkyni žalobkyně doručen dne 4. 4. 2017, žalovaný žalobkyni vyzval, aby se ve lhůtě patnácti dnů dostavila k zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 v rozsahu ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádku 242 daňového přiznání za tato zdaňovací období. Současně žalobkyni požádal, aby si přesný termín sjednala telefonicky.
21. V reakci na to zástupkyně žalobkyně dne 18. 4. 2017 podala stížnost na doručování podle § 261 daňového řádu, ve které žalovanému sdělila, že je ve spisu založena substituční plná moc pro JUDr. Stanislava Machka, advokáta, a že je nutné, aby žalovaný zmíněný přípis doručil správně, aby nebyla zkrácena práva žalobkyně.
22. Dne 5. 5. 2017 žalovaný podle § 87 odst. 2 daňového řádu žalobkyni vyzval k umožnění zahájení daňové kontroly a uložil jí, aby ve lhůtě osmi dnů sdělila termín, kdy bude připravena k zahájení daňové kontroly. Tato výzva byla zástupkyni žalobkyně doručena dne 9. 5. 2017. V reakci na to zástupkyně žalobkyně navrhla termín 24. 5. 2017, který žalovaný akceptoval.
23. Dne 24. 5. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 v rozsahu ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za tato zdaňovací období. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly byla žalobkyně současně vyzvána, aby předložila veškeré doklady, písemnosti a listiny, na základě kterých byla v letech 2013 a 2014 uplatněna odčitatelná položka na výzkum a vývoj na řádku 242 daňového přiznání a které mohou prokázat, že se v jednotlivých případech skutečně jedná o náklady vynaložené v souvislosti s prováděním výzkumu a vývoje. Konkrétně žalovaný požadoval předložit výkazy práce jednotlivých osob podílejících se na řešení projektů výzkumu a vývoje rozčleněné podle jednotlivých projektů, ze kterých lze zjistit, jakou činností se který zaměstnanec na konkrétním projektu zabýval, co konkrétně vytvořil či vykonal, kolik času tím strávil v jednotlivých měsících a kdy, jakou část pracovní doby konkrétnímu projektu věnoval; výkazy práce jednotlivých pracovníků; měsíční mzdové listy pracovníků podílejících se na řešení projektů výzkumu a vývoje včetně jejich pracovních smluv; harmonogramy postupu prací na jednotlivých projektech; technickou dokumentaci k jednotlivým projektům a jejich vyhodnocení, pokud již nebyly žalovanému předány; případně další doklady, listiny a písemnosti vztahující se k ověření oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj (např. patenty, certifikáty, rozpočty, výkresy výpočty, návrhy, fotodokumentaci atd.). Současně si žalovaný vyžádal účetnictví za roky 2013 a 2014.

Posouzení věci soudem

24. O žalobě soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tím výslovně souhlasili.
25. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem soud posoudil podle části třetí hlavy druhé třetího dílu s. ř. s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se podle § 82 odst. 1 s. ř. s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; pokud soud rozhoduje pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Žalovaným je pak podle § 83 s. ř. s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl.
26. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu platného ke dni vydání tohoto rozsudku, neboť se jednalo o žalobu zápůřčí a tvrzený nezákonný zásah (daňová kontrola) dosud trval, a po prostudování obsahu předloženého spisové dokumentace dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
27. Nejprve se soud zaměřil na námitku extenzivního užívání institutu místního šetření. Podle § 80 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[s]právníce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.“* Místní šetření přitom podle § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu může být prováděno i v rámci vyhledávací činnosti. Z citovaných ustanovení vyplývá, že žalovaný byl oprávněn provést místní šetření, aniž by se žalobkyně zahájil jakékoli daňové řízení. Z obsahu spisové dokumentace soud ověřil, že místní šetření konané dne 12. 1. 2016 se zaměřilo na zjištění informací a zajištění podkladů za účelem ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádce 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010, 2012, 2013 a 2014. To znamená, že žalovaný v souladu s § 80 odst. 1 daňového řádu užil místní šetření k tomu, aby vyhledal důkazní prostředky. K tomuto účelu institut místního šetření slouží, a proto soud dospěl k závěru, že jej žalovaný ve vztahu k žalobkyni nevyužil extenzivně či účelově, ani nezneužil.
28. Podle názoru soudu přitom není podstatné, že dané místní šetření trvalo téměř tři hodiny, ani že na ně byla žalobkyně pečlivě připravena a že pracovnice žalovaného přišly se zpožděním. Stejně tak pokládá soud za irelevantní, že žalovaný při místním šetření vynechal rok 2011 a požadoval dokumenty týkající se zdaňovacích období, u nichž uplynula lhůta pro stanovení daně. Soud naopak za klíčové považuje to, že při místním šetření žalobkyně poskytla žalovanému k nahlédnutí řadu listin a některé z nich si žalovaný v kopii od žalobkyně převzal k dalšímu využití. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že celou řadu písemností obdržel žalovaný při místním šetření skutečně toliko k nahlédnutí, jak ostatně vyplývá z obsahu protokolu, který žalobkyně nijak

nezpochybnila. S ohledem na množství předložených listin považuje soud za přiléhavé, že žalovaný hovoří o zběžném nahlédnutí, neboť nic jiného ani objektivně nemohl stihnout. Soud proto nesouhlasí s názorem žalobkyně o nepřipustném slovíčkaření a upozorňuje na nutnost důsledně rozlišovat, které listiny si žalovaný v kopii odnesl s sebou, a měl tak možnost je následně podrobně prostudovat, a které si naopak pouze letmo prohlédl v průběhu místního šetření, aniž by měl prostor pro jejich podrobnější studium a případné vyhodnocení z hlediska správnosti stanovení daně (takových listin byla většina). Z obsahu protokolu o místním šetření tak podle názoru soudu jednoznačně plyne, že účelem místního šetření uskutečněného dne 12. 1. 2016 opravdu bylo vyhledávání důkazních prostředků v sídle žalobkyně. Soud má za to, že žalovaný tímto postupem nevybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti, ani nepožadoval informace v rozsahu a způsobem odpovídajícím daňové kontrole.

29. V této souvislosti zdejší soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že „[p]okud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 ... daňového řádu a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingovaným místním šetřením dle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, publ. pod č. 3604/2017 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). S tímto názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje, nicméně na rozdíl od žalobkyně se nedomnívá, že by byl aplikovatelný na projednávanou věc. Žalovaný totiž místní šetření nepojal tak široce, jak tomu bylo v případě řešeném Nejvyšším správním soudem, rozhodně nevyzval žalobkyni k předložení kompletního účetnictví nebo úplné evidence pro daňové účely, omezil se pouze na zkoumání podkladů vztahujících se k jednomu dílčímu aspektu, tj. k výdajům na výzkum a vývoj. Požadavek na předložení základních (nikoli všech) dokumentů vztahujících se k této problematice pak podle názoru soudu odpovídá místnímu šetření v podobě vyhledávání důkazních prostředků, tudíž soud nemůže souhlasit s názorem žalobkyně, že již v daném okamžiku (dne 12. 1. 2016) měl žalovaný u žalobkyně zahájit daňovou kontrolu.
30. Soud připomíná, že správce daně (v daném případě žalovaný) dostal od zákonodárce možnost provést místní šetření v situacích, kdy má toto šetření význam pro správu daní. Místní šetření má představovat časově omezený úkon správce daně – vymezený příchodem pracovníka správce daně na místo, kde je místní šetření prováděno, na straně jedné a jeho odchodem z tohoto místa na straně druhé, tudíž je z povahy věci určeno k prověřování údajů na místě. Naproti tomu daňová kontrola, která je upravena v § 85 a násl. daňového řádu, má jasně vymezen předmět a rozsah, přičemž správce daně daňovou kontrolou prověřuje tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. V průběhu daňové kontroly jsou správce daně i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, vybaveni širokým okruhem specifických práv a povinností, kterými v rámci místního šetření nedisponují.
31. Zásadní rozdíl mezi místním šetřením a daňovou kontrolou je patrný i z námitky žalobkyně, že žalovaný v průběhu místního šetření a poté až do zahájení plošných kontrol výzkumu a vývoje nevznosl žádný požadavek v tom směru, že by mu poskytnuté dokumenty nedostačovaly. Žalobkyně by si měla uvědomit, že právě v případě, že by žalovaný průběžně od žalobkyně požadoval další a další podklady, mohl by překročit

hranici mezi místním šetřením a daňovou kontrolou. Z pohledu soudu tedy naopak žalovaný postupoval správně, pokud před vyžádáním dalších důkazních prostředků většího rozsahu zahájil daňovou kontrolu, a tím dal žalobkyni možnost uplatňovat veškerá práva, která jí v této fázi daňového řízení přísluší. Soud zároveň musí odmítnout představu žalobkyně, že pokud žalovaný po místním šetření v nějakém časovém horizontu nepožadoval další důkazní prostředky, lze mít za to, že všechny pochybnosti byly vyvráceny a věc je skončena. Místní šetření totiž neslouží k odstraňování pochybností, nýbrž k vyhledávání důkazních prostředků a k provádění ohledání, jak už ostatně soud uvedl výše. Pokud tedy žalobkyně byla zastoupena (byť v substituci) právním zástupcem, těžko mohla očekávat, že absence aktivity žalovaného po skončení místního šetření automaticky znamená, že došlo k vyvrácení pochybností. Není přitom podstatné, že žalovaný přistoupil k zahájení daňové kontroly až po šestnácti měsících od místního šetření, pokud tak učinil ve lhůtě pro stanovení daně upravené v § 148 odst. 1 daňového řádu, což stihl.

32. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že podle § 85 odst. 5 daňového řádu je opakovaná daňová kontrola přípustná jen za velmi úzce vymezených a specifických podmínek, které v projednávané věci naplněny nebyly. Soud nicméně zdůrazňuje, že místní šetření konané dne 12. 1. 2016 nelze považovat za daňovou kontrolu, a proto je daňová kontrola zahájená dne 24. 5. 2017 první daňovou kontrolou u žalobkyně týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 a zaměřenou na ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádce 242 daňového přiznání za tato zdaňovací období. Z povahy věci se proto nemůže jednat o daňovou kontrolu opakovanou (nepřípustnou).
33. Skutečnost, že předmět této daňové kontroly do značné míry koresponduje s předmětem místního šetření konaného dne 12. 1. 2016, nepředstavuje podle názoru soudu libovůli či svévoli žalovaného, který nejprve postupem podle § 80 odst. 1 daňového řádu (místním šetřením) vyhledal určité důkazní prostředky, čímž současně zafixoval skutkový stav, a po jejich vyhodnocení nebo i nezávisle na něm následně zahájil daňovou kontrolu. V této souvislosti soud poznamenává, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu „[s]právce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Z tohoto pohledu považuje zdejší soud za naprosto bezvýznamné, zda žalovaný přistoupil k zahájení daňové kontroly na základě vyhodnocení důkazních prostředků získaných při místním šetření, nebo zda tak učinil v rámci plošných kontrol uplatněných odpočtů z titulu výzkumu a vývoje, o kterých podle žalobkyně informovala média, případně zda jej k zahájení daňové kontroly vedla zcela jiná úvaha.
34. Dále se soud zaměřil na námitky týkající se předčasnosti výzvy k zahájení daňové kontroly. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu platí, že „[n]eumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.“ Z obsahu spisové dokumentace k tomu soud zjistil, že žalovaný nejprve adresoval žalobkyni přípis ze dne 3. 4. 2017, jehož cílem bylo dosáhnout sjednání termínu zahájení daňové kontroly. Tento přípis žalovaný zcela v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu doručil zástupkyni žalobkyně společnosti Accace s. r. o., a nikoli JUDr. Stanislavu Machkovi, advokátovi, který byl toliko substitučním zástupcem žalobkyně. Podle konstantní judikatury Nejvyššího

správního soudu totiž platí, že substitut se stává zástupcem zástupce, nikoli zástupcem zastupovaného, a doručení substitutovi tak nemá zákonné účinky doručení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2003, č. j. 1 As 4/2003-48, publ. pod č. 281/2004 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz). S tímto názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že se žalobkyně neopodstatněně dovolává toho, že měl žalovaný komunikovat s JUDr. Stanislavem Machkem, advokátem, neboť tento nebyl zástupcem žalobkyně, nýbrž pouhým substitutem.

35. Pokud žalobkyně uvádí, že na neformální kontakt žalovaného reagovala, soud připomíná, že její reakce učiněná prostřednictvím společnosti Accace s. r. o. spočívala v podání stížnosti na doručování podle § 261 daňového řádu obsahující požadavek na žalovaného, aby zmíněný přípis ze dne 3. 4. 2017 doručil správně. Toto podání nepředstavuje podle názoru soudu adekvátní reakci na přípis požadující po žalobkyni, aby si sjednala termín zahájení daňové kontroly, a spíše nasvědčuje možnému obstrukčnímu jednání žalobkyně. Soud proto ve shodě se žalovaným zastává názor, že podmínky pro postup podle § 87 odst. 2 daňového řádu byly naplněny a výzva k umožnění zahájení daňové kontroly byla vydána oprávněně. K obdobnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016-40, dostupném na www.nssoud.cz. Z hlediska naplnění předpokladů pro vydání výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu přitom podle názoru zdejšího soudu není podstatné, kolik času zbývalo do uplynutí prekluzivní lhůty, a proto ani nebylo třeba, aby žalovaný činil případné další pokusy o sjednání termínu zahájení daňové kontroly a žalobkyni nějak podrobněji poučoval o jejích právech.
36. Soud dále zdůrazňuje, že záležitosti výhradně na daňovém subjektu (zde žalobkyni) a na jeho případných zástupcích, jak si nastaví pravidla vzájemné komunikace a jak na základě toho pak formulují příslušnou plnou moc, kterou předloží správci daně. V projednávané věci byla plná moc pro společnost Accace s. r. o. formulována tak, že žalovaný na jejím základě musel v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu doručovat písemnosti určené pro žalobkyni zmíněné společnosti jakožto její zástupkyni. Jde proto výlučně k tíži žalobkyně, pokud jí její zástupkyně dostatečně rychle nepředávala informace získané od žalovaného, případně pokud komunikace mezi žalobkyní, její zástupkyní a substitučním zástupcem někde vázla. Soud v této souvislosti odmítá jako zcela nepřipadný argument, že společnost Accace s. r. o. (resp. asistentka jako její zaměstnankyně) stěží mohla navrhopvat termín jednání, neboť by tím zkrátila žalobkyni čas na přípravu.
37. K tvrzení žalobkyně, že žalovanému vždy vycházela vstříc, soud toliko poznamenává, že z výše popsanych kroků žalobkyně tento závěr učinit nelze. Pokud žalovanému vycházela vstříc v průběhu místního šetření, soud to považuje za naprosto správné, neboť je v zájmu daňového subjektu se správcem daně spolupracovat, což mu ostatně ukládá i daňový řád.
38. Poté soud přistoupil k hodnocení námitky, že daňová kontrola nebyla fakticky zahájena, neboť podle žalobkyně po sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly bezprostředně nenásledovaly kroky žalovaného, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. Této argumentaci žalobkyně soud nepřisvědčil. Žalovaný totiž ihned po zahájení daňové kontroly ještě v průběhu jednání dne 24. 5. 2017 žalobkyni vyzval k předložení konkrétních důkazních prostředků, které se většinou lišily od písemností, které žalovaný od žalobkyně získal při místním šetření. Jak vyplývá z výše uvedené rekapitulace obsahu spisové dokumentace, při místním šetření žalovaný převzal za každý rok přehledové tabulky a evidence nákladů a získal rovněž podklady k projektové dokumentaci týkající se výzkumu a vývoje v letech 2012 až 2014. Při zahájení daňové

kontroly pak požadoval, aby žalobkyně předložila účetnictví za roky 2013 a 2014, výkazy práce jednotlivých osob podílejících se na řešení projektů výzkumu a vývoje rozčleněné podle jednotlivých projektů, měsíční mzdové listy těchto pracovníků, harmonogramy postupu prací na jednotlivých projektech, technickou dokumentaci k jednotlivým projektům a jejich vyhodnocení, pokud již nebyly žalovanému předány, a případně další doklady, listiny a písemnosti vztahující se k ověření oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj (např. patenty, certifikáty, rozpočty, výkresy výpočty, návrhy, fotodokumentaci atd.). Není tedy pravdou, že by si žalovaný při sepisu protokolu vyžádal od žalobkyně dokumenty, z nichž většina mu byla v minulosti poskytnuta. Argumentace, na které žalobkyně založila svůj závěr o tom, že daňová kontrola nebyla fakticky zahájena, tak nemá oporu ve správním spisu. Soud proto nemůže souhlasit ani se závěrem, že ve vazbě ke zdaňovacímu období 2013 již uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu, a proto není možné na základě daňové kontroly daň za toto zdaňovací období doměřit.

39. Na tomto místě soud dále konstatuje, že mu nepřísluší zasahovat do probíhajícího daňového řízení v tom směru, že by hodnotil, zda žalovaný požaduje určité dokumenty (např. výkazy práce) nad rámec zákona, či nikoli. Závisí totiž pouze na žalobkyni, zda požadované dokumenty předloží, či nikoli, a následně bude na žalovaném, aby provedl hodnocení důkazů, do kterého soud v této chvíli není oprávněn vstupovat a jakkoli předjímat jeho závěry. Žalobkyně se poté proti případným nepříznivým závěrům žalovaného, vyústí-li ve vydání platebních výměrů, bude moci bránit v případném odvolacím řízení, kde bude mít možnost poukázat na podle jejího názoru extenzivní a nadměrně zatěžující požadavky žalovaného. Stejně tak soudu v této chvíli nepřísluší hodnotit, zda jsou požadavky žalovaného proporcionální k uplatňované daňové výhodě, či nikoli.
40. K poznámce žalobkyně, že se ani po téměř dvou letech nedozvěděla, jak žalovaný věc hodnotí, soud připomíná, že každá daňová kontrola má svůj zákonem předvídaný průběh, kdy správce daně nejprve shromažďuje důkazní prostředky, které následně hodnotí, což vyústí v seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění. Nejpозději v tomto dokumentu bude žalobkyně seznámena s tím, jak žalovaný věc hodnotí. Následně bude moci reagovat, vyjádřit se i navrhnout další důkazní prostředky. Toto vyjádření a důkazní návrhy žalovaný vyhodnotí, případně některé z navržených důkazů provede a vše završí vyhotovením zprávy o daňové kontrole, kterou poté se žalobkyní projedná. Soud není oprávněn do zákonem předvídaného postupu žalovaného jakkoli zasahovat, a proto mu nezbyvá než námitku, že dosud neví, jak žalovaný věc hodnotí, označit za bezpředmětnou, když tato skutečnost nemůže způsobit nezákonnost daňové kontroly.
41. Dále se soud zaměřil na námitku žalobkyně, že ji žalovaný na základě získaných poznatků mohl v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, nebo věc nechat být. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu platí, že „[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ Zmíněné ustanovení přitom uvádí, že „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“ Výkladem citovaných ustanovení se zabýval rozšířený senát Nejvyššího

správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém vyslovil, že je nutné respektovat zákonodárcem definovanou hierarchii, jejíž základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Rozšířený senát konstatoval, že „... *daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nekomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední ... Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.*“ Rozšířený senát v citovaném usnesení uzavřel, že „[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“

42. S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje, nicméně má za to, že v projednávané věci nenastala situace, která by vyžadovala před zahájením daňové kontroly žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení). Jak již zdejší soud vysvětlil výše, žalovaný se při místním šetření omezil pouze na zkoumání podkladů vztahujících se k jednomu dílčímu aspektu, tj. k výdajům na výzkum a vývoj, tudíž podle názoru soudu neměl před zahájením daňové kontroly dostatek informací potřebných k náležité formulaci výzvy podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu. Daňová kontrola navíc byla zahájena bez konkrétních důvodů vztažených k žalobkyni, což podle citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55 znamená, že se § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu na případ žalobkyně neuplatní. Zdejší soud k tomu dále odkazuje na již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, podle kterého „[s]právce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti“. Zdejší soud proto uzavírá, že žalovaný neměl povinnost před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
43. K výhradám žalobkyně směřujícím vůči závěrům nadřízeného žalovaného, tj. Odvolacího finančního ředitelství, které podle ní prakticky rezignovalo na skutečnou dozorovací činnost, a tím jí odepřelo přístup ke spravedlnosti, soud podotýká, že v tomto soudním řízení může posuzovat toliko tvrzený nezákonný zásah ze strany žalovaného, nikoli postup jiného daňového orgánu. Skutečnost, zda Odvolací finanční ředitelství řádně vykonávalo svou pravomoc nadřízeného orgánu žalovaného, přitom podle názoru zdejšího soudu nemá a nemůže mít žádný vliv na to, zda se sám žalovaný dopustil nezákonného zásahu, či nikoli. Soud dodává, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby se – při splnění zákonných podmínek – domáhala ochrany proti domnělému nezákonnému postupu Odvolacího finančního ředitelství samostatnou žalobou.

44. Ve vztahu k tvrzení žalobkyně, že se obtížně rozptylují pochybnosti, když ve skutečnosti věc rozhoduje jí neznámá osoba (vedoucí nebo metodik), která se žádných jednání neúčastní, ale má rozhodující slovo, soud připomíná, že podle § 12 odst. 1 daňového řádu platí, že „[s]právce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob.“ Odstavec 2 téhož ustanovení definuje úřední osobu jako zaměstnance, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo jako osobu oprávněnou k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. Z § 12 odst. 3 daňového řádu pak vyplývá, že „[ú]řední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem.“ Odstavec 4 téhož ustanovení pak upřesňuje, že správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, a že úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.
45. Z citovaných ustanovení podle názoru soudu vyplývá oprávnění žalobkyně dotazem u žalovaného zjistit, kdo je v dané věci úřední osobou a kdo bude rozhodovat. Ke stejným závěrům dospěl i Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Afs 37/2015-59, ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, nebo ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017-89, dostupných na www.nssoud.cz. Zdejší soud dále podotýká, že při odstraňování pochybností by žalobkyně měla postupovat v souladu s obsahem výzev k prokázání skutečností a dodržovat pokyny v těchto výzvách uvedené. Z pohledu soudu je přitom irelevantní, která úřední osoba následně tvrzení žalobkyně a předložené písemnosti či navržené důkazní prostředky vyhodnocuje a zda svůj postup konzultuje s metodikem. Tyto skutečnosti nemohou mít podle názoru soudu žádný vliv na zákonnost daňové kontroly jako takové.
46. Soud se neztotožnil s argumentací žalobkyně o nevhodnosti poznámky žalovaného, že mohla navrhnout zahájení daňové kontroly, a na tomto prohlášení žalovaného neshledal nic nezdvořilého ani jinak odporujícího znění § 6 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyni totiž skutečně nic nebránilo v tom, aby sama iniciovala zahájení daňové kontroly, a to například již v době, kdy žalovaný prováděl místní šetření. Naopak žalovanému nelze vytýkat, že bez této iniciativy žalobkyně zahájil daňovou kontrolu až později (v okamžiku, který sám považoval za vhodný), pokud přitom dodržel zákonné limity vyplývající z § 148 daňového řádu (k obdobným závěrům dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, publ. pod č. 3703/2018 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz).
47. K námitce žalobkyně, že správce daně má ex offio vést řízení správně a nesvalovat vinu za vlastní nerespektování zákona a judikatury na daňový subjekt, zdejší soud poznamenává, že na straně žalovaného nezjistil žádné nerespektování zákona či judikatury ani taková pochybení, která by měla za následek nezákonné provádění daňové kontroly. Případné opakování dotazů či požadavků na předložení listin není podle názoru soudu dostatečným důvodem pro vyhodnocení daňové kontroly jako nezákonné, neboť může jít toliko o subjektivní vnímání žalobkyně, že žalovaný své požadavky opakuje, případně má žalobkyně vždy možnost poukázat na to, že potřebná tvrzení již přednesla a požadované doklady předložila. Vyhodnotí-li následně žalovaný uplatněná tvrzení či předložené doklady jako nedostatečné a vydá-li na základě daňové kontroly dodatečné platební výměry, může se proti tomu žalobkyně bránit podáním odvolání, případně poté žalobou podle § 65 s. ř. s. směřující proti rozhodnutí o tomto odvolání.

48. Žalobkyně navržené dokazování výsledkem svých zaměstnanců a jednatele soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl pro nadbytečnost. Podle tvrzení žalobkyně měly tyto osoby vypovídat především o průběhu místního šetření, nicméně soud v tomto směru považoval za naprosto dostačující obsah protokolu o místním šetření, který byl ze strany žalobkyně bez výhrad podepsán. Pokud měli navržení svědkové dále vypovídat o tom, že žalovaný po uskutečnění místního šetření požadoval další dokumenty, soud konstatuje, že žalobkyně netvrdila, že by rozsah takto (po skončení místního šetření) poskytnutých dokumentů odpovídal provádění daňové kontroly, a proto ani v tomto směru by navržené dokazování nemohlo přinést žádné poznatky, které by byly pro projednávanou věc relevantní.
49. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že se žalovaný nedopustil tvrzených nezákonných zásahů. Soud tedy vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
50. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 30. září 2019

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu