



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **Jansen Display s. r. o.**, se sídlem Přestanov 5, zastoupena JUDr. Stanislavem Machkem, advokátem se sídlem Hvězdova 1716/2, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2019, č. j. 15 A 249/2017 - 81,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2019, č. j. 15 A 249/2017 - 81, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobou podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též s. ř. s.) se žalobkyně u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 zahájené u žalobkyně dne 24. 5. 2017 a zaměřené na ověření oprávněnosti žalobkyní uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj.

II.

[2] Krajský soud zásahovou žalobu zamítl. Nepřisvědčil tvrzením žalobkyně, že daňová kontrola zahájená dne 24. 5. 2017 je nepřipustnou opakovanou daňovou kontrolou. Místní šetření provedené u žalobkyně dne 12. 1. 2016 totiž nelze považovat za natolik extenzivní a rozsáhlé, že by toto ve své podstatě představovalo „skrytou“ daňovou kontrolu. Krajský soud uvedl, že se ztotožňuje se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36 (ve kterém tento soud uvedl, že správce daně nemůže v rámci místního šetření prověřovat daňovou povinnost daňového subjektu a vyzývat jej k předložení kompletního účetnictví a daňové evidence - v takové situaci je správce daně povinen zahájit daňovou kontrolu). V nynější věci nicméně závěry daného rozsudku nelze

aplikovat. Žalovaný totiž při místním šetření žalobkyni nevyzval k předložení kompletního účetnictví (či úplné evidence pro daňové účely), nýbrž se omezil pouze na zkoumání podkladů vztahujících se k jednomu dílčímu aspektu, tj. k výdajům na výzkum a vývoj. Požadavek na předložení dokumentů týkajících se dané problematiky odpovídá limitům místního šetření. Hranici mezi místním šetřením a daňovou kontrolou by žalovaný mohl překročit, požadoval-li by po žalobkyni po ukončení místního šetření další podklady. Žalovaný tedy postupoval správně, pokud před vyžádáním dalších důkazních prostředků zahájil daňovou kontrolu. Závěrem k dané otázce krajský soud uvedl, že považoval za nadbytečné provést výslech osob, které se daného místního šetření účastnily. Dostačující je v tomto směru obsah protokolu o místním šetření (který žalobkyně bez výhrad podepsala).

[3] Krajský soud nesouhlasil ani s tvrzením žalobkyně, že žalovaný měl na základě dokladů získaných při místním šetření dost informací týkajících se daňové povinnosti žalobkyně, a měl proto žalobkyni před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“). Žalovaný se totiž při místním šetření zaměřil pouze na doklady týkající se odpočtu na výzkum a vývoj. Neměl proto dost informací potřebných k formulaci výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[4] Krajský soud pak nebyl ani názoru, že by žalovaný vydal výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly předčasně. Žalovaný postupoval správně, zaslal-li neformální přípis týkající se zahájení daňové kontroly zmocněnci žalobkyně pro daňové řízení (společnosti Accace s.r.o.), nikoliv substitutovi tohoto zmocněnce (JUDr. Stanislavovi Machkovi, advokátovi). Doručení substitutovi totiž nemá zákonné účinky doručení. Žalobkyně přitom na předmětný přípis nereagovala adekvátně, když namísto umožnění zahájení daňové kontroly podala proti postupu žalovaného stížnost na doručování daného přípisu. Žalovaný tudíž postupoval správně, pokud následně vydal výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu (k obdobnému závěru ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40).

[5] Jako nedůvodnou krajský soud posoudil i námitku, že daňová kontrola nebyla fakticky zahájena, neboť po podpisu protokolu o zahájení daňové kontroly bezprostředně nenásledovaly kroky, kterými by žalovaný fakticky prověřoval daňovou povinnost žalobkyně. Krajský soud uvedl, že došlo k faktickému zahájení daňové kontroly, neboť žalovaný ihned po zahájení daňové kontroly při jednání dne 24. 5. 2017 vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků (tyto přitom nebyly shodné jako ty, které již žalovaný získal při místním šetření dne 12. 1. 2016).

[6] Krajský soud nepřisvědčil ani dalším žalobním námitkám. K poznámce žalobkyně, že se ani po téměř dvou letech nedozvěděla, jak žalovaný věc hodnotí, krajský soud uvedl, že každá daňová kontrola má svůj zákonem předvídaný průběh, kdy správce daně nejprve shromáždí důkazní prostředky, které následně hodnotí, což vyústí v seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění. Nejpozději v tomto dokumentu bude žalobkyně seznámena s tím, jak žalovaný věc hodnotí. Za rozhodné krajský soud nepovažoval ani tvrzení žalobkyně, že oprávněnost postupu žalobkyně ve skutečnosti hodnotí úřední osoba žalovaného (vedoucí, metodik), která se osobně neúčastní jednání

pokračování

s žalobkyní. Krajský soud pak dále nesouhlasil ani s tím, že by poznámka žalovaného ohledně toho, že žalobkyně mohla sama požádat o to, aby žalovaný namísto místního šetření zahájil daňovou kontrolu, byla nevhodná a nezdvořilá. K námitce žalobkyně ohledně toho, že nadřízený správce daně (Odvolací finanční ředitelství) při prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobkyně prakticky rezignoval na svou dozorovou pravomoc, konečně krajský soud uvedl, že v předmětném řízení nemůže zkoumat zákonnost postupu jiného orgánu než žalovaného.

III.

[7] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rekapitulovanému rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Předně nesouhlasila se závěry krajského soudu stran povahy místního šetření provedeného u ní dne 12. 1. 2016. Byla přesvědčena, že krajský soud nesprávně interpretoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36. Závěry daného rozsudku na nastalou situaci dopadají. Soud hodnotil jednotlivé okolnosti týkající se místního šetření nedostatečně a izolovaně. Stěžovatelka zopakovala, že místní šetření a s ním spojené okolnosti byly ve své podstatě „skrytou“ daňovou kontrolou. Poukázala na to, že již před místním šetřením jí žalovaný sdělil, jaké konkrétní doklady bude požadovat. Následně pak během tříhodinového místního šetření (kterého se kromě úředních osob žalovaného účastnil i jednatel stěžovatelky, její daňový poradce a advokát a taktéž účetní a techničtí pracovníci stěžovatelky) probíhalo rozsáhlé vysvětlování okolností týkajících se výzkumu a vývoje. Žalovaný na místním šetření nahlédl do mnohých listin týkajících se výzkumu a vývoje a kopie některých z nich pak i fakticky převzal. Po ukončení místního šetření po stěžovatelce dále žalovaný požadoval zaslání dalších dokladů, čemuž stěžovatelka vyhověla a zaslala doklady žalovanému na CD (což krajský soud nadto přehlédl). Nešlo tedy pouze o vyhledávání důkazních prostředků (ke kterému slouží institut místního šetření). Provedené místní šetření bylo z důvodu své rozsáhlosti ve své podstatě daňovou kontrolou. Daňová kontrola zahájená po 16 měsících po místním šetření je tak nepřípustnou opakovanou daňovou kontrolou. Za účelem objasnění skutečného průběhu místního šetření stěžovatelka navrhovala výslech osob, které se ho účastnily. Krajský soud však výsledky nesprávně neprovedl.

[8] Stěžovatelka dále rozporovala závěr krajského soudu, že žalovaný ji nemusel před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Uvedl-li krajský soud, že žalovaný neměl na základě dokladů získaných při místním šetření dost informací týkajících se daňové povinnosti žalobkyně, neboť se při místním šetření zaměřil pouze na doklady týkající se odpočtu na výzkum a vývoj, nezohlednil, že daňová kontrola byla následně zahájena pouze v rozsahu odpočtu na výzkum a vývoj.

[9] V další části kasační stížnosti stěžovatelka rozporovala závěry krajského soudu ohledně předčasnosti zaslání výzvy k zahájení daňové kontroly. Uvedla, že podstatou její námitky nebyla formální stránka doručení přípisu týkajícího se zahájení daňové kontroly, nýbrž to, že žalovaný měl v souladu se zásadou vstřícnosti a spolupráce například „neformálně zatelefonovat jemu známým lidem a domluvit si datum a místo zahájení daňové kontroly.“ Žalovaný byl v předchozím kontaktu přímo se zaměstnanci stěžovatelky i se substitučním zástupcem jejího zmocněnce, i přesto zaslal přípis zmocněnci žalobkyně.

V tomto přípisu nadto jako místo provedení daňové kontroly určil sídlo žalovaného (aniž by zjišťoval, zda by stěžovatelce více nevyhovovalo provedení daňové kontroly v jejím sídle). Tímto postupem žalovaného došlo ke zkrácení času na „*prodiskutování věci s klientem*“. Stěžovatelka v této souvislosti dále dodala, že žalovaný ji měl upozornit na to, že jakoukoli odpověď nevedoucí přímo k zahájení daňové kontroly bude považovat za nesoučinnost. Stěžovatelka přitom na přípis vyzývající ji k umožnění zahájení daňové kontroly reagovala podáním stížnosti, což nelze považovat za obstrukční jednání a nesoučinnost podle § 87 daňového řádu. Stěžovatelka nadto poskytovala žalovanému vždy součinnost a byla kontaktní. Výzva k zahájení daňové kontroly byla proto vydána předčasně. Stěžovatelka dodala, že krajským soudem v této souvislosti citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40, svědčí spíše na podporu závěrů stěžovatelky, než závěrů krajského soudu.

[10] V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatelka rozporovala závěry krajského soudu ohledně toho, že došlo k faktickému zahájení daňové kontroly, neboť žalovaný již dne 24. 5. 2017 stěžovatelku vyzval k předložení konkrétních důkazních prostředků, a tyto se nadto lišily od těch, kterými již správce daně disponoval v souvislosti s předešlým místním šetřením. Stěžovatelka je přesvědčena, že pokud již žalovaný měl velké množství podkladů (které mu byly poskytnuty k nahlédnutí, či mu byly přímo předloženy), nemůže k faktickému zahájení daňové kontroly postačit, pokud žalovaný při formálním zahájení daňové kontroly stěžovatelku požádal o další podklady.

[11] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále zopakovala, že v případě jiných daňových kontrol má obvykle v souladu se zásadou spolupráce vědomost o tom, jak správce daně průběžně hodnotí důkazy. Tak tomu však nebylo v nynější daňové kontrole. V dalších bodech kasační stížnosti pak stěžovatelka rozporovala způsob, jakým se krajský soud vypořádal s její námitkou týkající se postupu Odvolacího finančního ředitelství při prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Dále uvedla, že podstatou její námitky týkající se úředních osob žalovaného byla skutečnost, že řadoví pracovníci žalovaného dostatečně nerozumí problematice výzkumu a vývoje, a musí proto věc konzultovat s dalšími pracovníky, což zapříčiňuje, že na jednání s řadovými pracovníky žalovaného nelze vyvracet jejich pochybnosti, což tato jednání činí neefektivními a nevhodnými. Konečně pak tvrdila, že setrvává na svém závěru, že tvrzení žalovaného, že stěžovatelka měla sama navrhnout zahájení daňové kontroly, je „*krajně nevhodné a arogantní*“.

[12] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a aby věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě a uvedl, že se plně ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Dodal, že během místního šetření pouze převzal část dokladů týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj, aniž by tyto hodnotil. Protokol o místním šetření všichni účastníci bez námitek podepsali. Žalovaný proto byl názoru, že místní šetření bylo provedeno v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu, neboť žalovaný během něj vyhledával důkazní prostředky pro ověření nárokovaného odpočtu na výzkum a vývoj. Vzhledem k tomu, že následně dospěl k závěru, že bude potřeba obstarat další důkazní prostředky a provést rozsáhlé dokazování,

pokračování

zahájil daňovou kontrolu. Skutečnost, že rozsah daňové kontroly byl shodný jako předmět místního šetření, nezapřičiňuje, že by šlo o daňovou kontrolu opakovanou. Žalovaný pak dodal, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání nezvolil záměrně, neboť zde nebyl důvodný předpoklad doměření daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu. I další kasační námitky žalovaný označil za nedůvodné. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[15] Kasační stížnost se týká okolností místního šetření provedeného žalovaným u stěžovatelky dne 12. 1. 2016 a okolností následně zahájené daňové kontroly.

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

[17] Z protokolu č. j. 28196/16/2501-60562-506624 plyne, že dne 12. 1. 2016 od 11. 30 hod. do 14. 10 hod. proběhlo v sídle stěžovatelky místní šetření, jehož předmět byl vymezen jako *„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 roku 2010, 2012, 2013 a 2014.“* Během tohoto místního šetření byl úředním osobám žalovaného předložen k nahlédnutí velký počet listin týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj (soupis těchto listin je uveden v protokolu o místním šetření - jedná se většinou o jednotlivé projekty výzkumu a vývoje spolu se související technickou dokumentací a jejich vyhodnocením). Úřední osoby si převzaly kopie některých z těchto listin (zejména tabulky s vyznačením procentuálního zapojení zaměstnanců stěžovatelky do projektů výzkumu a vývoje a s rozdělením skutečných nákladů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje, soupis faktur na jednotlivé projekty a oddělenou evidenci nákladů a doklady týkající se projektu *„Digital Signage s integrovaným multimediálním přehrávačem“*). Stěžovatelka pak úředním osobám při tomto místním šetření poskytla i vysvětlení kalkulace odpočtu na výzkum a vývoj [uvedla, že převážně byly uplatňovány mzdové náklady pracovníků oddělení výzkumu (náklady související s dovolenou těchto zaměstnanců byly vyloučeny - uplatňována byla poměrná část mzdy, která souvisí s projekty výzkumu a vývoje); v roce 2013 a 2014 se neuplatňovaly náklady na materiál].

[18] Ve spisovém materiálu je pak dále založen úřední záznam ze dne 22. 3. 2016, č. j. 590766/16/2501-60562-506624, ze kterého plyne, že dne 14. 3. 2016 převzala úřední osoba žalovaného od stěžovatelky CD s dalšími 40 doklady týkajícími se projektů výzkumu a vývoje za roky 2012 až 2014 (jedná se o projektovou dokumentaci týkající se jednotlivých projektů výzkumu a vývoje).

[19] Dne 24. 5. 2017 proběhlo v sídle žalovaného jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014, a to v rozsahu *„ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádce 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014“*. Během

tohoto jednání úřední osoby žalovaného uvedly, že se již seznámily se všemi důkazními prostředky získanými při místním šetření a následně poskytnutými na CD – tyto důkazní prostředky budou využity v rámci daňové kontroly. Za účelem provedení daňové kontroly úřední osoby po stěžovatelce požadovaly předložit další doklady vyjmenované v protokolu (zejm. výkazy práce jednotlivých osob podílejících se na řešení projektů výzkumu a vývoje; postupy práce a rozpisy práce jednotlivých pracovníků; měsíční mzdové listy pracovníků včetně jejich pracovních smluv popř. dohod o provedení práce; harmonogram postupu prací na jednotlivých projektech; technickou dokumentaci a vyhodnocení k jednotlivým projektům a vyhodnocení projektů, pokud tyto nebyly žalovanému již předány; a dále pak jakékoliv další důkazní prostředky prokazující oprávněnost uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj). Z protokolu o zahájení daňové kontroly dále plyne, že substituční zástupce zmocněnce stěžovatelky (JUDr. Machek) uvedl, že daňovou kontrolu považuje za nezákonnou, a žádal, aby byla jeho tvrzení prošetřena jako stížnost podle § 261 daňového řádu. Žalovaný k tomuto uvedl, že trvá na předložení požadovaných dokladů, a to do 15 dnů ode dne prošetření předmětné stížnosti (viz protokol č. j. 1504859/17/2501-60562-506624).

[20] Stěžovatelka s popsáním postupem žalovaného nesouhlasila, bránila se proto proti němu zásahovou žalobu, ve které dovozovala nezákonnost daňové kontroly zahájené u ní dne 24. 5. 2017.

[21] Krajský soud tvrzením stěžovatelky nepřisvědčil a její zásahovou žalobu zamítl.

[22] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které se závěry krajského soudu rozsáhle polemizuje.

[23] Před věcným vypořádáním kasačních námitek Nejvyšší správní soud považuje (z důvodu obsáhlosti kasačních tvrzení) za vhodné poznamenat, že podle konstantní judikatury není úkolem správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, či ze dne 24. 1. 2019, č. j. 7 As 458/2018 - 27).

[24] V souladu s právě uvedeným Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení kasační stížnosti. Zabýval se předně kasačními námitkami, ve kterých stěžovatelka rozporovala způsob, jakým krajský soud posoudil její žalobní námítka týkající se místního šetření provedeného u ní žalovaným dne 12. 1. 2016.

[25] Krajský soud v rozsudku uvedl, že místní šetření nelze považovat za natolik extenzivní a rozsáhlé, že by toto ve své podstatě představovalo „skrytou“ daňovou kontrolu. Poukázal zejména na to, že na rozdíl od věci řešené Nejvyšším správním soudem

pokračování

pod sp. zn. 4 Afs 14/2017 si v nynější věci žalovaný během místním šetření nevyžádal kompletní účetnictví stěžovatelky, nýbrž se omezil pouze na vyžádání a zkoumání dokladů vztahujících se k odpočtu na výzkum a vývoj. Dodal, že hranici mezi místním šetřením a daňovou kontrolou by žalovaný mohl překročit, požadoval-li by po stěžovatelce následně po ukončení místního šetření další podklady.

[26] Stěžovatelka s takovým posouzením věci nesouhlasí. Je názoru, že krajský soud nesprávně interpretoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36. Připomíná v této souvislosti veškeré skutkové okolnosti daného místního šetření, které mají svědčit o jeho nepřiměřeném rozsahu a mají zapříčinit, že dané místní šetření přesáhlo právní rámec vyhledávací činnosti. Je názoru, že krajský soud neposoudil veškeré nastalé okolnosti v jejich souhrnu.

[27] Nejvyšší správní soud stěžovatelce přisvědčil.

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

[29] Podle § 80 odst. 1 daňového řádu: *Správce 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.*

[30] Povahu místního šetření zdejší soud zdůraznil v rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, č. 937/2006 Sb. NSS (dále též „rozsudek sp. zn. 1 Afs 70/2004“), který se sice vztahuje k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jehož závěry však lze aplikovat i za nynější právní úpravy: „Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 daňového řádu) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ, (v daném případě, ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odstavce 4 tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením

daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.“

[31] Otázkou mezi místního šetření se pak zdejší soud zabýval i v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36 (dále též „rozsudek sp. zn. 4 Afs 14/2017“), ve kterém označil za nepřipustné, aby správce daně v rámci místního šetření provedeného v rámci vyhledávací činnosti požadoval po daňovém subjektu předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely za účelem prověření jeho daňové povinnosti „na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012“. Zdejší soud odkázal na citované závěry rozsudku sp. zn. 1 Afs 70/2004 týkající se rozdílnosti institutu místního šetření a institutu daňové kontroly a uvedl, že správce daně v jím posuzované věci „neprováděl žádné místní šetření u stěžovatele ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu, naopak požadoval po něm takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá daňové kontrole. Tímto chováním vybočil žalovaný ze zákonných mezí vyhledávací činnosti.“ Dodal, že „mezi místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti a daňovou kontrolou existuje podstatný rozdíl a správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi těmito postupy. Je zřejmé, že institut daňové kontroly, právě proto, že představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, obsahuje na druhé straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu garantují daňovým subjektům určitá práva: daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu), s výsledkem kontroly musí správce daně daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke zjištěním správce daně vyjádřit (§ 88 daňového řádu), daňovou kontrolu lze opakovat pouze ze zákonem stanovených důvodů (§ 85 odst. 5 daňového řádu), další práva daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou zakotvena v § 86 odst. 2 daňového řádu. Naopak vyhledávací činnost takovýto přísný právní rámec nemá.“

[32] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že závěry citovaného rozhodnutí zdejšího soudu sp. zn. 4 Afs 14/2017 na nyní posuzovanou věc nedopadají. Žalovaný totiž nepožaloval místní šetření tak široce jak tomu bylo ve věci sp. zn. 4 Afs 14/2017 – nevyzval stěžovatelku k předložení kompletního účetnictví, nýbrž pouze k předložení některých dokladů týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj.

[33] S takovým posouzením věci se kasační soud nemůže ztotožnit.

[34] V rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 zdejší soud akcentoval rozdílnost institutu místního šetření a institutu daňové kontroly a potřebnost postupovat v rámci toho institutu, který svojí povahou odpovídá úkonům, které správce daně hodlá provést. Zdůraznil, že správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi těmito postupy. V jím posuzované věci, kde se správce daně zabýval prověřováním daňové povinnosti „na

pokračování

dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012“, přitom zdejší soud považoval požadavek na předložení kompletního účetnictví a evidence pro účely daně z přidané hodnoty a jejich následně prověřování za přespříliš extenzivní a neodpovídající východiskům a principům právní úpravy vyhledávací činnosti (místního šetření). Byl názoru, že správce daně nebyl oprávněn postupovat v rámci místního šetření, nýbrž měl zahájit formalizovaný kontrolní postup (daňovou kontrolu), ve kterém by daňový subjekt disponoval jasně upravenými procesními právy.

[35] Uvedená východiska rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 však nelze interpretovat tak, že závěr o vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření by bylo lze učinit pouze a jenom v těch situacích, kdy správce daně požaduje předložení kompletního účetnictví (a případně i evidence pro účely daně z přidané hodnoty) a toto pak prověřuje ve vztahu k celkové daňové povinnosti daňového subjektu. Skutečnost, že zdejší soud se v rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 zabýval právě takovou (krajní) situací, ve které si správce daně vyžádal kompletní účetnictví a prověřoval celkovou daňovou povinnost daňového subjektu, nevylučuje využití obecných závěrů daného rozsudku i na jiné (méně rozsáhlé) postupy správce daně. Jinými slovy, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezí vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (viz výše).

[36] Z uvedeného plyne, že skutečnost, že v nyní posuzované věci žalovaný po stěžovatelce nepožadoval kompletní účetnictví a nezabýval se jeho prověřováním ve vztahu k celé daňové povinnosti stěžovatelky *a priori* neznamená, že obecné závěry rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 na tuto věc nedopadají. I v této situaci mohlo dojít k překročení mantinelů vyhledávací činnosti. O nesprávnosti závěru krajského soudu, že kroky žalovaného by svojí povahou mohly fakticky představovat daňovou kontrolu pouze, pokud by žalovaný po stěžovatelce požadoval kompletní účetnictví a kontroloval-li by celou její daňovou povinnost, ostatně svědčí i fakt, že v rámci daňové kontroly nemusí být vždy kontrolováno kompletní účetnictví a celá daňová povinnost daňového subjektu. Rozsah daňové kontroly totiž může být „*buď neomezený (je zaměřena na ověření plnění celkové daňové povinnosti v daném zdaňovacím období - např. kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012), nebo omezený (je zaměřena pouze na ověření plnění vybraných povinností - např. uplatňování odpisů, položky odčitatelné od základu daně, slevy na investiční pobídky etc.)*.“ (MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. vyd. Praha: Leges, 2015). Nutno pak dodat i to, že v nyní posuzované věci žalovaný předmět místního šetření sám vymezil „pouze“ jako zjištění informací a zajištění podkladů za účelem ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj, nebyl proto ani oprávněn požadovat po stěžovatelce její kompletní účetnictví (k tomu ostatně viz vyrozumění o výsledku šetření stížnosti ze dne 27. 6. 2017, č. j. 1698751/17/2501-60562-506826).

[37] Krajský soud tedy pochybil, odmítl-li tvrzení stěžovatelky stran nesprávného využití institutu místního šetření pouze s poukazem na to, že po stěžovatelce nebylo

správcem daně požadováno kompletní účetnictví (a toto nebylo kontrolováno ve vztahu k její celkové daňové povinnosti). Namísto tohoto povšechného závěru se krajský soud měl nastalou situací komplexně zabývat z pohledu právní úpravy a související judikatury. Měl se tedy zabývat tím, zda žalovaný pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost stěžovatelkou uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj. Za tímto účelem měl krajský soud detailně zhodnotit nastalé skutkové okolnosti, zejména pak to, že žalovaný po stěžovatelce požadoval při místním šetření rozsáhlé podklady týkající se odpočtu na výzkum a vývoj za několik zdaňovacích období. Některé z těchto dokladů poté po dobu více jak jednoho roku a tří měsíců hodnotil (sám žalovaný v protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 1504859/17/2501-60562-506624 uvedl, že se seznámil se všemi již získanými podklady). Krajský soud měl v tomto ohledu zejména vyhodnotit, zda žalováním vyžádané a prověřované pensum dokladů odpovídá místnímu šetření týkajícímu se prověřování podkladových informací stran odpočtu na výzkum a vývoj, nebo zda se jedná o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování odpovídá spíše již daňové kontrole týkající se výzkumu a vývoje. Kromě okolností vlastního místního šetření měl krajský soud zohlednit i skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející (k tomu viz e-mailovou komunikaci přiloženou ke kasační stížnosti, ze které plyne, že žalovaný již před místním šetřením konkrétně stanovil, jaké listiny mu mají být předloženy – jednalo se přitom o veškeré doklady týkající se oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj) a okolnosti následující po místním šetření (k tomu viz úřední záznam ze dne 22. 3. 2016, č. j. 590766/16/2501-60562-506624, ze kterého plyne, že žalovaný po stěžovatelce po ukončení místního šetření požadoval další doklady týkající se výzkumu a vývoje, které mu byly poskytnuty – tuto skutečnost nadto krajský soud zřejmě zcela pominul, ačkoliv v napadeném rozsudku uvedl, že hranici místního šetření by žalovaný překročil, požadoval-li by po stěžovatelce po ukončení místního šetření další podklady).

[38] Po náležitém posouzení nastalé situace měl krajský soud vyhodnotit, zda postup žalovaného v nynější věci odpovídal právní úpravě místního šetření, či zda se již jednalo o postup náležející do rámce daňové kontroly. V této souvislosti je ve shodě s rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 nutno zopakovat, že podle § 78 odst. 1 daňového řádu má správce daně v rámci vyhledávací činnosti „pouze“ vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění povinností při správě daně. Má se jednat o prosté zjišťování podkladových informací, tj. mapování terénu (viz výše citovaný rozsudek sp. zn. 1 Afs 70/2004). Jakékoliv úkony přesahující rámec místního šetření má pak správce daně provádět v rámci daňové kontroly jako institutu sloužícího ke komplexnímu ověřování daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Nutno zopakovat, že institut daňové kontroly může být zaměřen i na prověřování určitých „částí“ daňové povinnosti (např. právě odpočtu na výzkum a vývoj).

[39] Až na základě takto zjištěného skutkového stavu věci a jeho odpovídajícího právního posouzení mohl krajský soud adekvátně vyhodnotit zaprvé, zda žalovaný v nynější věci překročil meze místního šetření, a zadruhé zda tato skutečnost zakládá nezákonnost (opakovanost) daňové kontroly zahájené u stěžovatelky dne 24. 5. 2017 (či zda skutečnost, že žalovaný následně zahájil daňovou kontrolu, ve své podstatě vedla k odstranění nezákonného stavu).

pokračování

[40] Vzhledem k tomu, že krajský soud nepostupoval výše nastíněným způsobem, nelze jinak, než jeho rozsudek zrušit.

[41] K nutnosti zrušení rozsudku však nicméně kasační soud vedl i další důvod.

[42] Stěžovatelka v kasační stížnosti rozporovala závěr krajského soudu, že žalovaný ji nemusel před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nesouhlasila s tvrzením krajského soudu, že žalovaný neměl na základě dokladů získaných při místním šetření dost informací týkajících se daňové povinnosti stěžovatelky, neboť se při místním šetření zaměřil pouze na doklady týkající se odpočtu na výzkum a vývoj. Stěžovatelka tvrdila, že krajský soud nezohlednil, že daňová kontrola byla následně zahájena pouze v rozsahu odpočtu na výzkum a vývoj.

[43] I tuto kasační námitku je nutno posoudit jako důvodnou.

[44] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu: *Pokud 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.*

[45] Výkladem předmětného ustanovení se zabýval rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, ve kterém uvedl: *„je zjevné, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, 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 nejkompexnějšího 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. [...] Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví 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 k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení bude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, anebo zahájí daňovou kontrolu a podle jejích výsledků stanoví daň (dokazováním, anebo opět podle*

pomůcek). Úvahy o dalším postupu by přitom neměly být založeny na svévoli a měly by vycházet z toho, jaké informace má správce daně o daňovém subjektu k dispozici. Pokud jsou skutečnosti či důkazy získané správcem daně mimo daňovou kontrolu takového druhu, že naznačují izolované pochybení v tvrzení daně daňovým subjektem, které se omezuje jen na tyto skutečnosti resp. důkazy, je na místě stanovení daně podle pomůcek; jimi mohou být samozřejmě i dotyčné skutečnosti či důkazy. Pokud však informace dostupné správci daně naznačují nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, je vhodné provést u něho daňovou kontrolu. V tomto ohledu správci daně přísluší široké uvážení, limitované nicméně základní zásadou správy daní již vícekrát zde zmíněnou, a sice stanovit daň správně. Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.“

[46] Krajský soud v rozsudku uvedl, že s citovanými závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se ztotožňuje, avšak „*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.*“

[47] Krajský soud tedy svůj závěr založil na tom, že žalovaný neměl před zahájením daňové kontroly dostatek informací k formulaci předmětné výzvy. To dovodil ze skutečnosti, že místní šetření provedené u stěžovatelky dne 12. 1. 2016 bylo zaměřeno pouze na zkoumání podkladů vztahujících se k oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj.

[48] Při formulaci tohoto závěru nicméně krajský soud vycházel z nesprávné premisy, že daň je jeden nedělitelný celek. Ona je však souhrnem jednotlivých položek, přičemž každá z těchto položek může mít vliv na konečnou výši daně. Jinými slovy, i změna jedné položky může vést ke změně celé daňové povinnosti. Výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu má tedy své místo i v situaci, kdy má správce daně informace důvodně nasvědčující tomu, že daňový subjekt takovou dílčí položku deklaroval v daňovém přiznání nesprávně. V nyní posuzované věci přitom onou položkou byl odpočet na výzkum a vývoj. Na tento bylo zaměřeno místní šetření a ohledně tohoto byla zahájena daňová kontrola. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu tedy mohla být zaměřena pouze na okolnosti týkající se daného odpočtu. Sam krajský soud přitom tvrdí, že žalovaný při místním šetření zkoumal doklady týkající se právě odpočtu na výzkum a vývoj. Z toho plyne, že žalovaný již před zahájením daňové kontroly mohl mít dostatečnou vědomost o skutečnostech týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj v takovém rozsahu, který svědčil o tom, že stěžovatelce by měla být ve vztahu k tomuto odpočtu doměřena určitá daň. Mohl tedy mít o dané otázce informace v takovém rozsahu, který mu umožňoval formulaci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[49] Je tedy zřejmé, že krajský soud posoudil i tuto otázku nesprávně, když nemožnost vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu založil na tom, že žalovaný před zahájením daňové kontroly disponoval pouze doklady týkajícími se odpočtu na výzkum a vývoj – tyto doklady mohly samy o sobě k vydání předmětné výzvy zcela postačovat. I v této části

pokračování

je tedy nutno věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení přitom bude na krajském soudu, aby adekvátně posoudil, zda správce daně mohl před zahájením daňové kontroly stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Za tímto účelem krajský soud zejména posoudí obsah dokladů, kterými žalovaný disponoval již před zahájením daňové kontroly, a jejich vztah ke zjištěním učiněným v rámci této daňové kontroly (sám žalovaný v protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 1504859/17/2501-60562-506624 ostatně uvedl, že se seznámil se všemi podklady a tyto budou využity při daňové kontrole). Na základě těchto zjištění krajský soud zodpoví otázku, zda již z dokladů získaných před daňovou kontrolou bylo lze dovodit, že stěžovatelce bude doměřena určitá daň (tj. nebude jí v určitém ohledu uznán nárok na odpočet na výzkum a vývoj). Nutno dodat, že pro komplexní posouzení věci přitom bude zřejmě nutné obstarat kompletní spisový materiál týkající se místního šetření i celé daňové kontroly (ve spisovém materiálu poskytnutém Nejvyššímu správnímu soudu se nenacházejí veškeré listiny týkající se daňové kontroly) a případně i doplňující vyjádření žalovaného (osvětlující například, jaké okolnosti, které žalovaný nemohl zjistit z dokladů, kterými již disponoval, žalovaný zjistil až při daňové kontrole).

[50] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že kasační soud shledal důvodnou v části týkající se povahy místního šetření a nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se s těmito otázkami nevypořádal řádně, a jeho rozsudek je proto nutno zrušit.

[51] V ostatních částech nicméně zdejší soud kasační stížnost důvodnou neshledal.

[52] Soud totiž nesdílí názor stěžovatelky, že by snad výzva k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu byla žalovaným vydána předčasně.

[53] Podle § 87 odst. 2 daňového řádu: *Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyvolán.*

[54] Ze spisového materiálu v této souvislosti plyne, že žalovaný před zahájením daňové kontroly zaslal zmocněnci stěžovatelky (společnosti Accace s.r.o.) přípis ze dne 3. 4. 2017 nazvaný „*zahájení daňové kontroly*“, kterým stěžovatelku vyzval, aby se ve lhůtě 15 dní dostavila k zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 v rozsahu ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Konkrétní termín si stěžovatelka měla sjednat telefonicky s úřední osobou žalovaného.

[55] Dne 18. 4. 2017 žalovaný obdržel stížnost na doručení předmětného přípisu, ve které stěžovatelka uvedla, že předmětný přípis měl být doručen substitučnímu zástupci zmocněnce stěžovatelky (JUDr. Machkovi), a nikoliv společnosti Accace s.r.o.

[56] Předmětnou stížnost žalovaný shledal nedůvodnou s tím, že správce daně má písemnosti doručovat zástupci, a nikoliv substitutovi (viz vyrozumění ze dne 5. 5. 2017, č. j. 1353974/17/2501-60562-506826).

[57] Dne 5. 5. 2017 žalovaný vydal výzvu č. j. 1360002/17/2501-60562-506624, kterou stěžovatelku podle § 87 odst. 2 daňového řádu vyzval, aby ve lhůtě 8 dnů ode dne doručení výzvy sdělila den a hodinu, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly.

[58] Stěžovatelka v reakci na danou výzvu navrhla, aby byla daňová kontrola zahájena dne 24. 5. 2017 (k čemuž pak skutečně došlo, viz výše).

[59] Na uvedeném postupu žalovaného Nejvyšší správní soud neshledává nic nesprávného či nezákonného. Skutečnost, že žalovaný neformální apel k zahájení daňové kontroly neučinil i vůči substitučnímu zástupci zmocněnce stěžovatelky, nezakládá nezákonnost jeho postupu. Ačkoliv tak žalovaný případně postupovat mohl, rozhodně to nebylo jeho povinností. Jak již uvedl krajský soud, podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu 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). Zvolila-li si přitom stěžovatelka model zastoupení ve formě zplnomocněného zástupce a jeho substituta, nemůže se nyní dovolávat toho, že z důvodu prodlení v komunikaci v rámci tohoto modelu došlo případně ke zkrácení času na „*prodiskutování s klientem*“.

[60] Nejvyšší správní soud pak souhlasí s krajským soudem i v tom, že žalovaný nepochybil, posoudil-li reakci stěžovatelky na přípis ze dne 3. 4. 2017 spočívající v podání stížnosti jako neumožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu (podle kterého neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván). V dané stížnosti stěžovatelka nenavrhla konkrétní termín zahájení daňové kontroly, ani nenavrhla odložení zahájení daňové kontroly na pozdější termín (jak tomu bylo v jí odkazovaném rozsudku zdejšího soudu ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40). Neuvedla pak ani jakékoliv jiné tvrzení, ze kterého by bylo lze dovodit její ochotu zahájit daňovou kontrolu. V dané písemnosti stěžovatelka pouze rozporovala způsob doručení přípisu ze dne 3. 4. 2017. V takové situaci bylo možné přistoupit k vydání výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu (a to i za situace, že stěžovatelka byla jinak kontaktní a s žalovaným spolupracovala). Nezákonnost postupu žalovaného pak nezpůsobuje ani fakt, že žalovaný v přípisu ze dne 3. 4. 2017 stěžovatelku nepoučil o tom, že každou „*odpověď nevedoucí k zahájení*“ daňové kontroly bude považovat za neumožnění zahájení daňové kontroly, ani fakt, že ve výzvě k zahájení daňové kontroly bylo jako místo jejího zahájení uvedeno sídlo žalovaného.

[61] Stěžovatelka se tedy mýlí, dovozuje-li nezákonnost postupu žalovaného v souvislosti s výzvou dle § 87 odst. 2 daňového řádu.

[62] Stěžovatelce dále nelze přisvědčit ani v tom, že by zahájení daňové kontroly dne 24. 5. 2017 bylo pouze formálním, a nikoliv faktickým, zahájením.

[63] V rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015 - 29, zdejší soud ohledně podmínek faktického zahájení daňové kontroly uvedl následující: „*Jak uvádí komentář k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 87 in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011), „[a]by byla zahájena daňová kontrola, musí správce daně vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat. (srov. komentář k § 85 odst. 1 a 3). Kontrola je pak zahájena dnem, kdy provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět. Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na*

pokračování

němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. To bude zpravidla možné tehdy, pokud správce daně bude daňový subjekt předem informovat o zamýšlené daňové kontrole a daňový subjekt bude připraven okamžité zahájení kontroly umožnit. Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu pouze oznámeno, ale až den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3. Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správcem daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod. Lze si představit i možnost zahájení daňové kontroly, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu údaje o předmětu a rozsahu daňové kontroly písemně a oznámí mu, kdy se k daňovému subjektu, popř. na místo, kde má daňový subjekt účetní a další doklady, dostaví a tyto začne prověřovat, a tento den pak bude dnem zahájení daňové kontroly.“ *Je proto nepochybné, že zahájení daňové kontroly nastane jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti - je při něm vymezen (a) předmět a (b) rozsah daňové kontroly a (c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat).*“

[64] V nyní posuzované věci přitom došlo k zahájení daňové kontroly při ústním jednání konaném dne 24. 5. 2017. Z protokolu o tomto ústním jednání č. j. 1504859/17/2501-60562-506624 plyne, že v jeho rámci byl vymezen jak předmět, tak i rozsah daňové kontroly. Dále pak z daného protokolu plyne, že žalovaný po stěžovatelce požadoval předložení mj. „*veškerých dokladů, písemností a listin, na základě kterých byla v roce 2013 a 2014 uplatněna odčitatelná položka na výzkum a vývoj na řádce 242 daňového přiznání, a které mohou prokázat, že se v jednotlivých případech skutečně jedná o náklady vynaložené v souvislosti s prováděním výzkumu a vývoje*“. Je tedy zřejmé, že došlo ke splnění výše uvedených podmínek zahájení daňové kontroly. Žalovaný provedl ústní jednání, během kterého vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a vyžádal si předložení veškerých relevantních dokladů týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj (tj. mj. i dokladů, které žalovanému doposud nebyly poskytnuty, a to ani k nahlédnutí). Na skutečnosti, že došlo k faktickému zahájení daňové kontroly, pak nic nemění ani fakt, že žalovanému nebyly požadované doklady předloženy ihned během daného ústního jednání (z důvodu podání stížnosti proti zahájení daňové kontroly žalovaný dané doklady požadoval předložit ve lhůtě 15 dnů ode dne prošetření předmětné stížnosti) - k tomu viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Aps 3/2010 - 116.

[65] Krajskému soudu je pak nutno přitakat i v tom, že předmětem nynější věci je postup žalovaného, a nikoliv postup Odvolacího finančního ředitelství jako nadřízeného orgánu prošetřujícího způsob vyřízení stížnosti žalovaným. Tvrzení stěžovatelky, že Odvolací finanční ředitelství rezignovalo na svou dozorovací činnost, proto nemůže založit

nezákonnost postupu žalovaného. Nezákonnost postupu žalovaného pak nemůže založit ani ničím nepodložené tvrzení stěžovatelky stran nehospodárnosti řízení (způsobené tím, že řadoví pracovníci žalovaného dostatečně nerozumí problematice výzkumu a vývoje, a musí proto věc konzultovat s dalšími pracovníky). Nezákonnost postupu žalovaného dále nezpůsobuje ani obecné tvrzení stěžovatelky, že žalovaný ji (na rozdíl od jiných daňových kontrol) průběžně neinformoval o tom, jak správce daně průběžně hodnotí důkazy. Jak již uvedl krajský soud, daňový řád má zákonnou úpravu týkající se „dialogu“ mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňovým subjektům jsou závěry správce daně průběžně sdělovány ve formě výzev, ústních jednání a dalších úkonů. Komplexní vyhodnocení zjištěných skutečností je pak daňovému subjektu sděleno nejpozději při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatelka přitom konkrétně netvrdila ani nedokládala, že by došlo k porušení dané právní úpravy.

[66] Konečně je pak nutno s krajským soudem souhlasit i v tom, že stěžovatelce skutečně nic nebránilo v tom, aby již v době, kdy žalovaný prováděl místní šetření, sama tento postup odmítla a domáhala se zahájení daňové kontroly. Tvrzení žalovaného v tomto směru proto skutečně nelze považovat za *a priori* nezdvořilé. Ačkoliv kasační soud chápe poznámku stěžovatelky stran toho, že od daňového subjektu nelze bez dalšího očekávat snahu o zahájení daňové kontroly týkající se jeho daňových povinností, tato skutečnost na uvedeném nic nemění.

VI.

[67] Nejvyšší správní soud tedy kasační stížnost posoudil v částech týkajících se jiných otázek, než otázky tvrzené extenzivnosti místního šetření a otázky výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, jako nedůvodnou. V označeném ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožnil s rozsudkem krajského soudu, nemohl proto shledat důvodnou polemiku stěžovatelky.

[68] I přes částečnou nedůvodnost kasačních námitek nicméně Nejvyššímu správnímu soudu s ohledem na výše uvedené (tj. na nesprávné závěry krajského soudu ohledně otázky povahy místního šetření a ohledně výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu) nezbylo, než rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud tedy zejména důsledně posoudí povahu místního šetření a s ním spojených okolností (uzná-li to za potřebné, může pro osvětlení všech rozhodných okolností provést stěžovatelkou navržené výslechy osob, které se místního šetření účastnily) a zodpoví otázku, zda žalovaný byl oprávněn jím činěné úkony provádět v rámci institutu místního šetření, či nikoliv. Dospěje-li přitom soud k závěru, že žalovaný překročil meze místního šetření, vyhodnotí, zda daný fakt skutečně způsobuje nezákonnost (opakovanost) daňové kontroly zahájené dne 24. 5. 2017, jak tvrdí stěžovatelka. Krajský soud se pak dále bude po případném vyžádání potřebných listin a vyjádření zabývat tím, zda žalovaný měl stěžovatelku před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[69] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

pokračování

[70] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. července 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu