



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Showdown Displays Europe, 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. V řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2019, č. j. 15 A 249/2017-81, žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

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 ve znění doplnění ze dne 28. 7. 2020 se žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce domáhala, aby soud deklaroval nezákonnost zásahu žalovaného spočívajícího v provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady soudního řízení.

Argumentace žalobkyně

2. Žalobkyně namítala, že u ní žalovaný dne 24. 5. 2017 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a 2014, přestože již dne 12. 1. 2016 provedl v jejím sídle místní šetření, které ve skutečnosti nebylo místním šetřením ve smyslu § 80 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť není smyslem místního šetření sebrání všech podkladů a žalovaný požadoval informace v rozsahu a způsobem odpovídajícím daňové kontrole, přičemž prováděl hodnocení získaných podkladů. 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. Konstatovala, že pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období, je povinen zahájit daňovou kontrolu.
3. Podle žalobkyně se v daném případě místní šetření a daňová kontrola v podstatě téměř přesně překrývají a fakticky se jedná o opakovanou daňovou kontrolu, která je podle § 85 daňového řádu nepřípustná. Žalobkyně připomněla, že místní šetření, k němuž se pracovníci žalovaného dostavili s několikahodinovým zpožděním (které jde k jejich tíži stejně jako jejich nepřipravenost), 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. Požadavky žalovaného pokládala žalobkyně za velice extenzivní, detailní, nadměrně zatěžující a překračující limity důkazní povinnosti popsané v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 23/2018. Zdůraznila, že žalovaný měl být připraven na množství dokumentů týkajících se výzkumu a vývoje. Navíc rozsah dokumentů v zasedací místnosti musel být žalovanému zřejmý již několik sekund po vstupu a ani z protokolu o místním šetření není jasné, co na místě žalovaný několik hodin dělal, resp. že by něco chybělo. Podle žalobkyně skončilo místní šetření tím, že žalovaný převedl všechny předložené dokumenty do své dispoziční sféry (nebo alespoň mohl – např. dokumenty nafotit), veškeré pochybnosti ohledně uplatnění odpočtu byly vyvráceny, resp. vysvětleny zaměstnanci a jednatelem žalobkyně, a věc je skončena. Popsala, že poté následovaly telefonáty ze strany žalovaného s požadavky na další dokumenty. Podotkla, že žalovaný měl asi šestnáct měsíců na to, aby se vším zabýval a v souladu se zásadou minimálního zatěžování např. zjistil další skutečnosti během menšího místního šetření, jak by odpovídalo zásadě mírnosti, případně aby žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně zdůraznila, že žalovanému nic nebránilo zahájit daňovou kontrolu již v lednu 2016, nicméně poznámku žalovaného, že mohla zahájení daňové kontroly navrhnout, označila za nevhodnou a arogantní.
4. Výzva k zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu byla podle žalobkyně předčasná, neboť na neformální kontakt žalovaného reagovala. Připomněla, že správce daně může vydat výzvu až poté, kdy daňový subjekt neumožní zahájení kontroly, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

což se v jejím případě nestalo. Dodala, že ji měl žalovaný poučit, že každou další odpověď nevedoucí k zahájení daňové kontroly bude považovat za nesoučinnost. Žalobkyně namítala, že v dobré víře předpokládala, že žalovaný nejprve neformálně kontaktuje jejího právního zástupce (advokáta a daňového poradce, který se žalovaným v minulosti jednal), čemuž nic nebránilo, a podotkla, že v případě neformálního kontaktu jsou veškeré argumenty žalovaného ohledně doručování nadbytečné, liché. Podle žalobkyně nemohl její zástupce navrhnout termín, když o výzvě neměl ponětí, protože mu nebyla doručena. Vysvětlila, že asistentka prvního zmocněnce Accace s. r. o., která administruje prvotní podklady z datové schránky, stěží mohla bez konzultace se žalobkyní navrhnout termín jednání, neboť by tím žalobkyni zkrátila čas na přípravu. Odmítla, že by z její strany šlo o obstrukční jednání. Žalobkyně dodala, že žalovanému vícekrát neformálně zdůraznila, že považuje za nepřipustné, aby ji kontaktoval přímo, ačkoli si byl vědom zastoupení.

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. Další výhrady žalobkyně vznesla vůči závěrům nadřízeného žalovaného, které podle ní fakticky popíraly institut přešetření stížnosti s tím, že nadřízený žalovaného prakticky rezignoval na skutečnou dozorovací činnost. 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 disproporční i v tom smyslu, že daňová výhoda je v tomto případě relativně nízká (stovky tisíc Kč, což je vzhledem k velikosti žalobkyně zanedbatelné), a extenzivním zatěžováním ji žalovaný již prakticky zlikvidoval. 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.
7. Skutečnost, že jiné společnosti výzkum a vývoj zneužívají, není podle žalobkyně dostatečným důvodem k tomu, aby musela opakovaně předkládat desítky dokumentů. 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. Rozhodnutí žalobkyně o ukončení daňové kontroly s tím, že se nebude odvolávat, nebylo podle ní vyjádřením souhlasu s názorem správce daně, ale snahou o okamžité ukončení zatěžování ze strany žalovaného, protože sporná částka byla marginální.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Argumentace žalovaného

8. Žalovaný připomněl, že skutečnosti uplatněné v žalobě již byly prověřovány v rámci prošetření stížností žalobkyně ze dne 18. 4. 2017, 9. 5. 2017 a 24. 5. 2017, které byly shledány nedůvodnými; Odvolací finanční ředitelství pak vyhodnotilo žádost žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jako nedůvodnou. Žalovaný vysvětlil, že při místním šetření dne 12. 1. 2016 převzal pouze část dokladů žalobkyně bez toho, že by současně došlo k jejich hodnocení. 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 se nejednalo o formální zahájení daňové kontroly, neboť bylo dojednáno předložení jiných dokladů, než které byly předloženy v rámci místního šetření dne 12. 1. 2016 nebo dodatečně dne 14. 3. 2016. 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 a daňová kontrola byla zahájena dne 24. 5. 2017, tj. před uplynutím základní lhůty dne 1. 7. 2017; účinky prekluze proto nenastaly.
10. Žalovaný konstatoval, že před provedením místního šetření mu byla známa pouze výše uplatněného nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje v jednotlivých zdaňovacích obdobích, nevěděl však, o kolik projektů se jedná. Dne 12. 1. 2016 proto žalovaný provedl místní šetření, po kterém měl k dispozici podklady pouze pro jeden projekt („Digital Signage s integrovaným multimedialním přehrávačem“) a k ostatním projektům převzal jen tabulky týkající se mezd, procentního zapojení zaměstnanců do jednotlivých projektů a evidenci nákladů na projekty výzkumu a vývoje. Na základě toho si žalovaný vyžádal podklady k dalším projektům a dne 14. 3. 2016 od žalobkyně obdržel jeden nosič CD s jednotlivými projekty, které nevykazovaly žádnou individualizaci, ovšem nezískal žádné konkrétní výstupy týkající se kontroly a vyhodnocení projektů. Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobkyně disponuje jednotlivými projekty k prokázání částky uvedené na řádku 242 daňového přiznání, nebyl však schopen ověřit, zda žalobkyně uplatnila do odpočtu na realizaci výzkumu a vývoje pouze výdaje podle § 34 odst. 4, resp. § 34b odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy zda odpočet nárokovala oprávněně.
11. Vzhledem k tomu, že k ověření bylo třeba předložit další důkazní prostředky a provést další dokazování, zda se skutečně jedná o výzkum a vývoj (nikoli např. o inovaci) a zda žalobkyně postupovala podle předem zpracovaných projektů, zahájil žalovaný dne 24. 5. 2017 daňovou kontrolu, v jejímž rámci si vyžádal technickou dokumentaci k jednotlivým

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

projektům a jejich vyhodnocení, což obdržel dne 18. 5. 2018. Ani z této dokumentace nebylo podle žalovaného zřejmé, zda se skutečně jedná o výdaje vynaložené při realizaci výzkumu a vývoje, proto si žalovaný vyžádal návrhy a nákresy, testovací vzorky, protokoly o testování a prototypové formy. Z následně předložených listin včetně časových harmonogramů prováděných prací na jednotlivých projektech a zápisů z porad vedení žalovaný zjistil nesrovnalost u projektu „Windtalker City cheaper version“. Tyto nesrovnalosti žalobkyně podle žalovaného nevysvětlila, a proto nebyl uznán odpočet na tento projekt.

12. K námitce případné výzvy k podání dodatečného přiznání žalovaný podotkl, že z výše uvedeného plyne, 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. Žalovaný s odkazem na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3565/14 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 261/2016 poznamenal, že v případě prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu spočívá důkazní břemeno na straně žalobkyně. Vzhledem k tomu, že 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.
13. Žalovaný doplnil, že bylo jen na žalobkyni, jaké důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů zvolí. Podotkl, 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. Podle žalovaného tak nedošlo k překročení rámce místního šetření.

Posouzení věci soudem

14. O žalobě soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tím výslovně souhlasili.
15. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

16. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, který tu byl v době tvrzeného zásahu, neboť se jednalo o žalobu deklaratorní a tvrzený nezákonný zásah (daňová kontrola) již netrval, a po prostudování obsahu předloženého spisové dokumentace dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Před vypořádáním jednotlivých námitek soud připomíná, že o žalobě v projednávané věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 30. 9. 2019, č. j. 15 A 249/2017-81, jímž žalobu zamítl s odůvodněním, že institut místního šetření žalovaný ve vztahu k žalobkyni nevyužil extenzivně či účelově, ani nezneužil, nevybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti, ani nepožadoval informace v rozsahu a způsobem odpovídajícím daňové kontrole a v projednávané věci nenastala situace, která by vyžadovala před zahájením daňové kontroly žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení). Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, zmíněný rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že zdejší soud měl zkoumat, zda žalovaný pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost žalobkyní uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj, a měl vyhodnotit, zda žalovaným 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. Nejvyšší správní soud současně konstatoval, že bude na zdejším soudu, aby adekvátně posoudil, zda žalovaný mohl před zahájením daňové kontroly žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, přičemž bude třeba posoudit obsah dokladů, kterými žalovaný disponoval již před zahájením daňové kontroly, a jejich vztah ke zjištěním učiněným v rámci této daňové kontroly. Na základě těchto zjištění pak má zdejší soud zodpovědět otázku, zda již z dokladů získaných před daňovou kontrolou bylo lze dovodit, že žalobkyni bude doměřena určitá daň (tj. nebude jí v určitém ohledu uznán nárok na odpočet na výzkum a vývoj). Tímto právním názorem je zdejší soud v projednávané věci podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán.
18. Nejprve se soud zaměřil na námitku extenzivního užívání institutu místního šetření. Podle § 80 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[s]právce 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 žalobkyní zahájil jakékoli daňové řízení.
19. 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 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 (s ohledem na rozsah později zahájené daňové kontroly jsou relevantní toliko roky 2013 a 2014), přičemž žalovaný převzal kopie pouze některých listin (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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Signage s integrovaným multimedialním přehrávačem“ včetně technické dokumentace a vyhodnocení projektu). Tyto žalovaným převzaté listiny jsou zcela zjevně důkazními prostředky. 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.

20. 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, vzájemné porovnávání jejich obsahu 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.
21. 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). S tímto názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje, nicméně na rozdíl od žalobkyně se nedomnívá, že by v projednávané věci nastala jakkoli podobná či srovnatelná situace.
22. Ze shora popsaného průběhu místního šetření konaného dne 12. 1. 2016 podle názoru soudu vyplývá, že žalovaný pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, nikoli že by již fakticky ověřoval oprávněnost žalobkyní uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj. Soud si je vědom toho, že žalovaný po žalobkyni požadoval, aby při místním šetření předložila rozsáhlé podklady týkající se odpočtu na výzkum a vývoj za několik zdaňovacích období, nicméně v rámci omezeného času, který na seznámení s těmito podklady měl, nemohl stihnout provést jejich hlubší analýzu, porovnání či zhodnocení, zda jsou dostatečné pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Z předložených podkladů si žalovaný pořídil kopie toliko tabulek s vyznačením procentního zapojení zaměstnanců do projektů VaV, tabulek hrubých mezd pracovníků, soupisů zvláštní evidence nákladů na projekt VaV a projektu „Digital Signage s integrovaným Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

multimediálním přehrávačem“ včetně technické dokumentace a vyhodnocení projektu. Tyto podklady podle názoru soudu neumožňovaly žalovanému komplexní prověřování daňové povinnosti žalobkyně, a to ani ve vztahu k odpočtu na výzkum a vývoj. Ze strany žalovaného tak šlo výhradně o vyhledávání důkazních prostředků. Tomu odpovídá i skutečnost, že si žalovaný po skončení místního šetření od žalobkyně vyžádal další podklady, přičemž na základě této žádosti mu žalobkyně předložila nosič CD s projektovou dokumentací jednotlivých projektů výzkumu a vývoje (ovšem bez vyhodnocení těchto projektů), tedy dokumenty, do nichž mohl nahlédnout již při místním šetření, avšak nepořídil si jejich kopie. Ani toto vyžádání dalších podkladů proto soud nepovažuje za excesivní postup, neboť se jednalo pouze o některé z dokumentů, jež byly žalovanému k dispozici při místním šetření.

23. Soud shrnuje, že žalovaný na základě předmětného místního šetření získal výhradně samotné projekty výzkumu a vývoje, tabulky procentního zapojení zaměstnanců do těchto projektů, tabulky hrubých mezd zaměstnanců a evidence nákladů na předmětné projekty. Žalovaný tedy pouze shromáždil důkazní prostředky a získal ucelený přehled o tom, jaké projekty žalobkyně v letech 2013 a 2014 připravila (ovšem bez vyhodnocení těchto projektů), což samo o sobě, ani ve spojení s dalšími získanými podklady neumožnilo posoudit správnost výše daňové povinnosti žalobkyně. Postup žalovaného tudíž podle názoru soudu odpovídá místnímu šetření v podobě vyhledávání důkazních prostředků a není pravdou, že by žalovaný požadoval informace v rozsahu a způsobem odpovídajícím daňové kontrole. Soud proto nemůže souhlasit s názorem žalobkyně, že již v daném okamžiku (dne 12. 1. 2016) měl žalovaný u žalobkyně zahájit daňovou kontrolu. Soud zároveň dodává, že nesrovnalosti týkající se odpočtu na výzkum a vývoj žalovaný zjistil až v průběhu daňové kontroly, a to na základě porovnání tabulek s odpracovanými hodinami jednotlivých zaměstnanců na konkrétních projektech (předloženo žalobkyní až dne 4. 10. 2017, tj. po zahájení daňové kontroly) a harmonogramu projektu „Windtalker City cheaper version“, z čehož vyplynulo, že zaměstnanci na tomto projektu pracovali již před jeho zahájením. Pouze tato nesrovnalost pak vedla k doměření daně (srov. zprávu o daňové kontrole č. j. 2200692/19/2501-60562-506624).
24. Směrem k žalobkyni soud dále 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.
25. Zásadní rozdíl mezi místním šetřením a daňovou kontrolou je patrný i z námitek 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 nestačovaly. 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. Na tomto místě soud opakuje, že dodatečné vyžádání vlastních projektů výzkumu a vývoje, do nichž mohl žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nahlédnout již při místním šetření dne 12. 1. 2016, avšak nepořídil jejich kopie, nepředstavuje zmíněné požadování dalších a dalších podkladů a není překročením hranice mezi místním šetřením a daňovou kontrolou.

26. 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.
27. 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 řádku 242 daňového přiznání za tato zdaňovací období. Z povahy věci se proto nemůže jednat o daňovou kontrolu opakovanou (nepřípustnou).
28. 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 následně zahájil daňovou kontrolu. K tvrzení žalobkyně, že žalovaný přistoupil k zahájení daňové kontroly v rámci plošných kontrol uplatněných odpočtů z titulu výzkumu a vývoje, o kterých podle žalobkyně informovala média, 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). Z tohoto pohledu považuje zdejší soud za naprosto bezvýznamné, jaká úvaha vedla žalovaného k zahájení daňové kontroly.
29. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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). S tímto názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že se žalobkyně zcela neopodstatněně dovolává toho, že měl žalovaný komunikovat s JUDr. Stanislavem Machkem, advokátem, který nebyl zástupcem žalobkyně, nýbrž pouhým substitutem jejího zástupce.

30. 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. Správnost tohoto závěru ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, jímž z jiných důvodů zrušil předchozí rozsudek zdejšího soudu v této věci. 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.
31. Soud dále zdůrazňuje, že záleží 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 navrhnout termín jednání, neboť by tím zkrátila žalobkyni čas na přípravu.
32. K tvrzení žalobkyně, že žalovanému vždy vycházela vstříc, soud toliko poznamenává, že z výše popsaných 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.
33. 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 většinově lišily od písemností, jež žalovaný od žalobkyně získal při místním šetření. Jak vyplývá z 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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. Správnost tohoto závěru ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, jímž z jiných důvodů zrušil předchozí rozsudek zdejšího soudu v této věci.

34. Na tomto místě soud dále konstatuje, že mu v tomto soudním řízení nepřísluší zasahovat do probíhajícího daňového řízení v tom směru, že by hodnotil, zda žalovaný požadoval určité dokumenty (např. výkazy práce) nad rámec zákona, či nikoli, zda byly jeho požadavky extenzivní a nadměrně zatěžující nebo jak žalovaný získané podklady (důkazy) hodnotil. Tyto skutečnosti by soud mohl přezkoumávat v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o případném odvolání proti rozhodnutí o doměření daně; taková žaloba však podána nebyla. Stejně tak soudu v tomto řízení nepřísluší hodnotit, zda byly požadavky žalovaného proporcionální k uplatňované daňové výhodě, či nikoli.
35. K poznámce žalobkyně, že se ani po téměř dvou letech nedozvěděla, jak žalovaný věc hodnotí, soud připomíná, že daňová kontrola byla v mezidobí ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 2200692/19/2501-60562-506624, ve které byla žalobkyně se závěry žalovaného seznámena. Každá daňová kontrola má navíc svůj zákonem předvídaný průběh, kdy správce daně nejprve shromažďuje důkazní prostředky, které následně hodnotí, což vyústí v seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění. Nejpozději v tomto dokumentu je daňový subjekt seznámen s tím, jak správce daně věc hodnotí, a následně může reagovat, vyjádřit se i navrhnout další důkazní prostředky. Toto vyjádření a důkazní návrhy správce daně vyhodnotí, případně některé z navržených důkazů provede a vše završí vyhotovením zprávy o daňové kontrole, kterou s daňovým subjektem projedná. Soud není oprávněn v rámci řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem do popsaného zákonem předvídaného postupu správce daně jakkoli zasahovat, a proto mu nezbyvá než tuto námitku označit za bezpředmětnou.
36. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

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, 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 nejkomplexnějšího 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.“

37. 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 vyhledávání důkazních prostředků, přičemž z těch, jejichž kopie si pořídil nebo které od žalobkyně obdržel následně dne 14. 3. 2016 (vlastní projekty), nezískal dodatek informací potřebných k náležité formulaci výzvy podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu. Podklady, kterými žalovaný disponoval, totiž samy o sobě nenasvědčovaly tomu, že by žalobkyni měla být doměřena určitá daň; konkrétní nesrovnalosti žalovaný zjistil až z podkladů, které žalobkyně předložila po zahájení daňové kontroly (tabulky s odpracovanými hodinami jednotlivých zaměstnanců na konkrétních projektech a harmonogramy projektů). Soud zároveň opakuje, že pouze nesrovnalost zjištěná porovnáním harmonogramu projektu „Windtalker City cheaper version“ a tabulek s odpracovanými hodinami jednotlivých zaměstnanců na konkrétních projektech vedla k doměření daně (srov. zprávu o daňové kontrole č. j. 2200692/19/2501-60562-506624). Soud proto uzavírá, že žalovaný neměl povinnost před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
38. 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. Správnost tohoto závěru ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, jímž z jiných důvodů zrušil předchozí rozsudek zdejšího soudu v této věci. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

splnění zákonných podmínek – domáhala ochrany proti domnělému nezákonnému postupu Odvolacího finančního ředitelství samostatnou žalobou.

39. 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.
40. 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. Zdejší soud dodává, že při odstraňování pochybností měla žalobkyně postupovat v souladu s obsahem výzev k prokázání skutečností a dodržovat pokyny v nich 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.
41. 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).
42. K námitce žalobkyně, že správce daně má ex offo 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. Proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě daňové kontroly se žalobkyně mohla bránit podáním odvolání, případně poté žalobou podle § 65 s. ř. s. směřující proti rozhodnutí o tomto odvolání, což však neučinila.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

43. Žalobkyní 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 rovněž rozsah takto (po skončení místního šetření) poskytnutých dokumentů je zřejmý ze správního spisu, a proto ani v tomto směru by navržené dokazování nemohlo přinést žádné poznatky, které by byly pro projednávanou věc relevantní.
44. 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.
45. O náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2019, č. j. 15 A 249/2017-81, rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 3 větou první téhož zákona. Žalobkyně neměla ve věci konečný úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech řízení podstatný, a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné 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). Připadne-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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ústí nad Labem 28. července 2021

15

15 A 249/2017

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)