



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Bc. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobce: **Janssen-Cilag s.r.o.**, IČO: 27146928,  
sídlem Walterovo náměstí 329/1, Jinonice, 158 00 Praha 5,  
zastoupené Mgr. Bc. Janem Spáčkem, LL.M., advokátem,  
sídlem Italská 2581/67, Praha 2

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2021, čj. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 4. 2021, čj. X, a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 2 ze dne 23. 4. 2020, čj. X, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se žalobou podanou dne 28. 6. 2021 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2021, čj. X (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro hlavní město

Prahu, územním pracovištěm pro Prahu 2 (dále jen „**správce daně**“ nebo „**správní orgán prvního stupně**“) ze dne 23. 4. 2020, čj. X (dále jen „**Prvostupňové rozhodnutí**“ nebo „**Dodatečný platební výměr**“), kterým správce daně žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 053 330 Kč a současně uložil uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 410 666 Kč.

2. Žalobci byla daňová povinnost doměřena jako právnímu nástupci společnosti Actelion Pharmaceuticals CZ, s.r.o., IČO: 289 98 871, když na něho přešla daňová povinnost právního předchůdce v důsledku fúze sloučením ke dni 1. července 2019 jakožto na nástupnickou společnost. Podstata sporu se týká právním předchůdcem v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období uplatněného odečtu na ř. 242 podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „**ZDP**“), na podporu výzkumu a vývoje (dále též „**VaV**“) ve výši 8 473 734 Kč.
3. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 27. 4. 2021.

## II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení. Poté v návaznosti na provedenou sumarizaci odvolacích důvodů popsal právní základ věci a na str. 5 – 17 Napadeného rozhodnutí jej posléze aplikoval na posuzovaný případ.
5. Žalovaný konstatoval, že daňová kontrola u žalobce byla zahájena dne 17. 5. 2017 v souladu s § 88 odst. 1 daňového řádu, a to ve lhůtě pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Ode dne zahájení daňové kontroly tak podle § 148 odst. 3 daňového řádu počíná běžet nová tříletá lhůta, která skončila dne 18. 5. 2020. Napadené rozhodnutí o stanovení daně bylo žalobci doručeno dne 4. 5. 2020, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Na základě § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se přitom tato lhůta podle žalovaného prodlužuje o 1 rok, tj. do 18. 5. 2021.
6. Žalovaný dále uvedl, že dne 21. 2. 2017 bylo žalobci doručeno oznámení o provedení místního šetření čj. X ve věci daně z příjmů za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015. Toto šetření proběhlo dle žalovaného dne 9. 3. 2017 v rámci vyhledávací činnosti správce daně. Předmětem tohoto jednání bylo prověření náležitostí a obsahu projektů k VaV za výše uvedená období, včetně prvotních podkladů. S poukazem na obsah protokolu o místním šetření čj. X (dále též „**Protokol o místním šetření**“) žalovaný rekapituloval podklady vyžádané správcem daně na tomto jednání a obsah otázek kladených zástupci žalobce. Dle žalovaného je patrné, že se správce daně zaměřil pouze na zjištění obecných informací, týkající se žalobce. Tímto prováděl *de facto* pouhé „mapování terénu“, jak je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004 - 80, jenž řeší situaci, kdy došlo k doměření daně pouze na základě výsledků získaných při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola, a nebyla tak zachována všechna práva, která jsou daňovému subjektu garantována právě daňovou kontrolou.
7. Vlastní dokazování pak správce daně prováděl dle žalovaného až v rámci řádně zahájené daňové kontroly, o čemž svědčí např. jím označené vydané výzvy k prokázání skutečností. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, čj. 4 Afs 14/2017 - 36, který

žalobce rovněž cituje, řeší dle žalovaného situaci týkající se ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu, kdy správce daně vydal výzvu k předložení dokladů v rámci místního šetření, ačkoliv žádné místní šetření ve smyslu § 80 daňového řádu neprováděl. Tím požadoval takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá daňové kontrole.

8. V případě žalobce měl správce daně dle žalovaného před provedeným místním šetřením informace pouze dostupné z jeho spisu, tedy daňová přiznání včetně příloh. V průběhu místního šetření tedy shromažďoval podkladové informace pro samotné daňové řízení (daňovou kontrolu) za účelem získání prvotních (obecných) informací o výzkumné činnosti daňového subjektu. Žalovaný přisvědčil žalobci potud, že část dokumentů a dokladů použitých při daňové kontrole byla správci daně předložena již v rámci místního šetření, jak je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole na str. 2 – 3. Jak ale rovněž vyplývá z Protokolu o místním šetření, správce daně získal tyto doklady v součinnosti s žalobcem v souladu s § 78 odst. 1 a § 80 a násl. daňového řádu, podle kterého může správce daně vyhledávat důkazní prostředky a zjišťovat plnění povinností daňového subjektu při správě daní před zahájením řízení, přičemž dle § 78 daňového řádu může správce daně tyto získané doklady a informace o daňovém subjektu využít v daňovém řízení ke stanovení daně. Získané důkazní prostředky v rámci místního šetření tedy podle žalovaného mohou být a následně také byly použity v předmětném daňovém řízení. Žalovaný nesouhlasil s žalobcem v tom, že by provedené místní šetření svým rozsahem materiálně odpovídalo daňové kontrole (poukazoval na přitom porovnání seznamu dokumentů předložených v rámci místního šetření a seznamu dokumentů předložených v průběhu daňové kontroly) rovněž vzhledem k plnému rozsahu prováděné daňové kontroly.
9. Správce daně tak dle žalovaného nezastíral daňovou kontrolu po formální stránce institutem místního šetření. Daňová kontrola byla zahájena řádně až po provedeném porovnání tiskových sestav z účetnictví, doložených žalobcem právě v rámci místního šetření, s podaným daňovým přiznáním k DPPO, provedením finanční analýzy. V tento okamžik nemohlo být dle žalovaného zřejmé, že došlo k porušení § 34 odst. 4 ZDP. Bez získání dalších důkazních prostředků by nebylo možné zjistit vztahy v rámci holdingu a prověřit, jak spolupráce skutečně funguje, resp. co je činností žalobce. Zároveň bylo žalobci podle žalovaného v rámci daňové kontroly umožněno uplatnit svá práva včetně možnosti vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhopvat jeho doplnění.
10. V této souvislosti žalovaný dále nepřisvědčil námitce poukazující na nezákonnost penále dle § 251 daňového řádu. Na základě informací, které měl správce daně z místního šetření k dispozici, nemohl podle žalovaného dostatečně konkretizovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, aniž by prověřil další prvotní doklady např. náklady na dary, reprezentaci, meeting and events, členské příspěvky apod. Tyto pochybnosti mohl správce daně ověřit pouze již v rámci daňové kontroly. Tvrzení žalobce, že daňová kontrola byla výslovně omezena právě na uplatnění odečtů VaV podle § 34 ZDP, se dle žalovaného zcela nezakládá na pravdě, neboť byla zahájena v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, včetně oprávněnosti uplatněného odpočtu na VaV. Ani uplatnění odpočtu na VaV však nebylo podle žalovaného možné na základě získaných materiálů v rámci místního šetření dostatečně prověřit. Pro uplatnění předmětné odčitatelné položky od základu daně ve formě odpočtu na výzkum a vývoj vymezuje ZDP několik podmínek, které musí být kumulativně splněny. Žalovaný konstatoval, že si dokáže představit situaci, když by správce daně vystavěl svoji argumentaci o neakceptaci

odpočtu na VaV pouze na formální stránce, přičemž byl předložen již při místním šetření seznam projektů a jeden vzorový projekt VaV. V daném případě však nosná argumentace správce daně cílí dle žalovaného na nesplnění věcných požadavků a správce potřeboval získat další informace o činnosti žalobce. Posuzování ocenitelného prvku novosti a technické či výzkumné nejistoty je náročný proces a zahájení daňové kontroly bylo dle žalovaného zcela namístě. Žalovaný byl přesvědčen, že vzhledem ke složitosti posuzování naplnění věcných požadavků kladených na projekty VaV dle § 34 odst. 4 ZDP v návaznosti na zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon č. 130/2002 Sb.**“) a Pokyn D-288, nebylo možné na základě výstupů z místního šetření dojít k těm závěrům, ke kterým došel správce daně. Koneckonců sám žalobce dle žalovaného namítl, že správce daně nesprávně pochopil jeho činnost, a považoval za vhodné předložit znalecké posouzení, což jen dokládá onu složitost dané problematiky a nemožnost formulovat důvodné pochybnosti pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, tedy postup definovaný v § 145 odst. 2 daňového řádu, na základě místního šetření.

11. Žalovaný měl za to, že jeho názor je v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 55, neboť v daném případě k doměření došlo na základě dokazování, resp. neunesení důkazního břemene o realizaci výzkumně-vývojové činnosti (v tomto směru žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, čj. 1 Afs 429/2018 - 41).
12. Žalovaný pak v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vyložil důvody, pro které neshledal opodstatněnými ani zbývající odvolací námitky žalobce. Obsah těchto částí odůvodnění Napadeného rozhodnutí soud pro větší stručnost nerekapituloval, neboť se posouzením důvodnosti s nimi souvisejících žalobních bodů z dále rozvedených důvodů nezabýval.

### III. Žaloba

13. Žalobce v podané žalobě v návaznosti na stručnou rekapitulaci průběhu daňového řízení a podstaty sporu nejprve popsal podstatu činnosti právního předchůdce v rámci skupiny Actelion. Pharmaceuticals (dále též „**Skupina**“), která se zabývala výzkumem a vývojem nových léčiv, jejich výrobou, uvedením na trh a distribucí (body 4.1 – 4.11 podané žaloby).
14. Pod prvním žalobním bodem (body 5.1 – 5.17 podané žaloby) pak žalobce namítal překročení prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Měl za to, že lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období uplynula před oznámením Dodatečného platebního výměru, které tak nemělo za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a z důvodu prekluze lhůty pro stanovení daně nebylo možné žalobci daň doměřit.
15. Žalobce s poukazem na § 148 odst. 3 daňového řádu uvedl, že správce daně má obecně na ukončení daňové kontroly a oznámení navazujícího rozhodnutí o stanovení daně tři roky od jejího zahájení. Žalovaný vychází dle žalobce z toho, že správce daně zahájil daňovou kontrolu až dne 17. 5. 2017 protokolem čj. 4479052/17/2002-60561-110840 (dále též „**Protokol o zahájení daňové kontroly**“), navazující Dodatečný platební výměr tak byl žalobci včasné doručen 4. 5. 2020 a prodloužil prekluzivní lhůtu. Dle žalobce však toto posouzení okamžiku zahájení daňové kontroly a dopadu do prekluzivní lhůty není správné.

16. Žalobce s odkazem na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu namítl, že v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena „*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)*“, a úkony při zahájení daňové kontroly je tedy nutné posuzovat podle jejich skutečného obsahu. Žalobce byl přitom přesvědčen, že prvním úkonem, který materiálně naplnil výše uvedenou definici, bylo místní šetření, které provedl správce daně u žalobce již 9. 3. 2017 a zanesl do protokolu č. j. 1774872/17/2002-60561-110840 (dále též „**Protokol o místním šetření**“). Již tímto okamžikem tedy podle žalobce fakticky došlo k zahájení daňové kontroly a k rozběhnutí nové tříleté lhůty pro stanovení daně.
17. Žalobce uvedl, že cílem místního šetření je dle závěrů vyslovených v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu „*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“*“. Naopak v případě daňové kontroly „*správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně...*“, s tím, že „*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*“. Místní šetření provedené dne 9. 3. 2017 přitom dle žalobce neodpovídá svojí podstatou pouhému získávání předběžných informací, ale naopak materiálně naplňuje zákonem předepsané náležitosti zahájení daňové kontroly. Správce daně podle žalobce v rámci místního šetření zejména vymezil (i.) předmět, tj. daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 2013 – 2015, (ii.) rozsah, tj. prověření náležitostí a obsahu projektů výzkumu a vývoje za uvedená zdaňovací období, včetně všech prvotních dokladů, a (iii.) současně začal provádět kontrolní úkony, tj. kladl žalobci dotazy a vyžádal si řadu podkladů, které mu žalobce předložil. O tom, že správce daně zahájil zevrubnou kontrolu daňových povinností žalobce již 9. 3. 2017, svědčí dle žalobce také povaha, zaměření a rozsah dotazů položených správcem daně a podklady, které si správce daně vyžádal. Správce daně si již v tomto okamžiku byl podle žalobce zjevně vědom potřeby rozsáhlejšího a náročnějšího dokazování, které materiálně odpovídá daňové kontrole a v tomto smyslu místní šetření také vedl.
18. S ohledem na výše uvedené považoval žalobce za evidentní, že úkon, který správce daně provedl 9. 3. 2017, byl místním šetřením toliko formálně a je naopak nutné jej v souladu s výkladem Nejvyššího správního soudu materiálně posoudit jako úkon zahajující daňovou kontrolu. Lhůta pro stanovení daně tak byla přerušena již 9. 3. 2017 a marně uplynula o tři roky později předtím, než správce daně doručil žalobci Dodatečný platební výměr až 4. 5. 2020. Žalobce doplnil, že správce daně vyčkal s formálním zahájením daňové kontroly až do samotného sklonku prekluzivní lhůty ke stanovení daně, přestože materiálně ji prováděl již v rámci místního šetření. Tímto nesprávným postupem správce daně došlo k faktickému prodloužení lhůty pro stanovení daně bez opory v zákoně, a to přinejmenším o dobu dvou měsíců od zahájení postupu správce daně, který svým rozsahem materiálně odpovídal daňové kontrole do okamžiku, kdy daňovou kontrolu správce daně formálně zahájil. Tento přístup správce daně je dle žalobce také zjevně v rozporu se základními zásadami správy daní, zejména zásadou zákonnosti, přiměřenosti a zdrženlivosti, hospodárnosti, právní jistoty a přednosti obsahu před formou.

Shodu s prvopisem potvrzuje T. V.

19. Žalobce dále ve zbývajících částech podané žaloby vznesl řadu dalších žalobních důvodů, jimiž věcně brojil proti doměření daně. Soud tuto část žalobní argumentace na tomto místě nerekapituloval, neboť se jejím věcným posouzením z dále rozvedených důvodů nezabýval.

#### IV. Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě podaném dne 23. 8. 2020 rekapituloval průběh daňového řízení a shrnul uplatněné žalobní námitky.
21. Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu nesouhlasil s posouzením, na němž žalobce založil námitku marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Uvedl, že daňová kontrola byla u žalobce řádně zahájena dne 17. 5. 2017, a to v souladu s § 88 odst. 1 daňového řádu, ve lhůtě pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Stran místního šetření odkázal na body [27] až [39] Napadeného rozhodnutí a na Protokol o místním šetření, ze kterých je dle něho patrné, že se správce daně zaměřil pouze na zjištění obecných informací, týkajících se žalobce. Tímto bylo provedeno podle žalovaného *de facto* pouhé „mapování terénu“ ve smyslu žalobcem odkazovaného rozsudku, jenž dle žalovaného řeší situaci, kdy došlo k doměření daně pouze na základě výsledků získaných při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola a nebyla tak zachována všechna práva, která jsou daňovému subjektu garantována právě daňovou kontrolou, což ovšem není tento případ. Žalovaný doplnil, že vlastní dokazování pak správce daně prováděl až v rámci řádně zahájené daňové kontroly, o čemž svědčí např. vydané výzvy k prokázání skutečností.
22. Žalovaný dále konstatoval, že správce daně měl před provedeným místním šetřením informace pouze dostupné ze spisu žalobce, tedy daňová přiznání včetně příloh. V průběhu místního šetření shromažďoval podkladové informace pro samotné daňové řízení (daňovou kontrolu) za účelem získání prvotních (obecných) informací o výzkumné činnosti. Část dokumentů a dokladů použitých při daňové kontrole byla sice předložena již v rámci místního šetření, jak ale rovněž vyplývá z Protokolu, správce daně získal tyto doklady v součinnosti s žalobcem, čímž postupoval podle žalovaného v souladu s § 78 odst. 1 a § 80 a násl. daňového řádu, a mohl následně také tyto získané doklady a informace o daňovém subjektu využít v daňovém řízení ke stanovení daně.
23. Provedené místní šetření ovšem podle žalovaného svým rozsahem materiálně nemohlo odpovídat daňové kontrole (porovnáním seznamu dokumentů předložených žalobcem v rámci místního šetření a seznamu dokumentů předložených v průběhu daňové kontroly uvedených na str. 2 – 3 ZDK), a to rovněž vzhledem k plnému rozsahu prováděné daňové kontroly. Správce daně dle žalovaného nezastíral daňovou kontrolu po formální stránce institutem místního šetření. Daňová kontrola byla zahájena řádně až po provedeném porovnání podkladů. V tento okamžik nemohlo být dle žalovaného zřejmé, že došlo k porušení § 34 odst. 4 ZDP. Při zahájení daňové kontroly tedy nebyl důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Žalovaný doplnil, že bez získání dalších důkazních prostředků by nebylo možné zjistit vztahy v rámci holdingu a prověřit, jak spolupráce skutečně funguje, resp. co je činností žalobce. Zároveň považoval žalovaný za významné, bylo žalobci v rámci daňové kontroly umožněno uplatnit svá práva včetně možnosti vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhopat jeho doplnění. Žalovaný uzavřel, že na základě informací, které měl správce daně z místního šetření k dispozici, nemohl dostatečně konkretizovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, aniž by prověřil další prvotní doklady. Tyto pochybnosti mohl správce daně ověřit pouze již v rámci daňové

kontroly. V tomto směru žalovaný poukázal na závěry rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové čj. 31 Af 102/2012 - 40 (zvýraznění doplněno žalovaným).

24. Daňová kontrola byla podle žalovaného zahájena v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, včetně oprávněnosti uplatněného odpočtu na VaV. Ovšem ani uplatnění odpočtu na VaV nebylo možné na základě získaných materiálů v rámci místního šetření dostatečně prověřit. Žalovaný dodal, že pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně ve formě odpočtu na VaV vymezuje ZDP několik kumulativních podmínek, tj. naplnění formálních požadavků, vedení oddělené evidence těchto nákladů a splnění věcných (materiálních) požadavků na projekt, tj. existence ocenitelného prvku novosti a vyjasnění technické nebo výzkumné nejistoty. V daném případě nosná argumentace správce daně cílí na nesplnění věcných požadavků a správce daně potřeboval získat další informace o činnosti žalobce. Žalovaný uvedl, že vzhledem ke složitosti posuzování naplnění věcných požadavků kladených na projekty VaV dle § 34 odst. 4 ZDP v návaznosti na zákon č. 130/2002 Sb. a Pokyn D-288 nebylo možné na základě výstupů z místního šetření dojít k těm finálním závěrům, ke kterým došel správce daně. K doměření tedy došlo podle žalovaného na základě dokazování, resp. neunesení důkazního břemene žalobce o realizaci výzkumně-vývojové činnosti.
25. Žalovaný shrnul, že v daném případě byla řádně zahájena daňová kontrola dne 17. 5. 2017. Ode dne zahájení daňové kontroly dle § 148 odst. 3 daňového řádu počíná běžet nová tříletá lhůta, která skončila dne 18. 5. 2020. Dodatečný platební výměr byl zmocněnému zástupci žalobce doručen dne 4. 5. 2020, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty a na základě § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se pak tato lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, tj. do 18. 5. 2021. Lhůta pro stanovení daně tudíž podle žalovaného neuplynula před oznámením Dodatečného platebního výměru a nedošlo k prekluzi lhůty pro stanovení daně. Žalovaný současně odmítl, že by v daném případě bylo postupováno v rozporu se zásadami správy daní.

#### V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.
27. Podstatou sporu mezi účastníky je posouzení zákonnosti postupu finančních orgánů, které doměřily žalobci jako právnímu nástupci společnosti Actelion Pharmaceuticals CZ, s.r.o. za zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 053 330 Kč a současně mu uložily povinnost uhradit odpovídající penále, neboť dospěly kromě jiného k závěru, že právní předchůdce žalobce v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období na ř. 242 neoprávněně uplatnil odečet podle § 34 odst. 4 ZDP na podporu VaV ve výši 8 473 734 Kč (žalobce v odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru ani v podané žalobě závěry finančních orgánů týkajících se dalších důvodů doměření daně za předmětné zdaňovací období nezpochybnil).

28. V logice uspořádání žalobních námitek soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti té části žalobní argumentace, kterou žalobce poukazoval na to, že k doměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
29. V tomto směru soud předem vlastního odůvodnění předesílá, že lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož nelze daň „stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení“.
30. Jak trefně shrnul kasační soud v recentním rozsudku ze dne 18. 6. 2021, čj. 5 Afs 21/2020 - 56, lhůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového řádu je lhůtou zákonnou, jedná se o lhůtu hmotněprávní, a není pochyb o tom, že je lhůtou prekluzivní. Pouze v jejím rámci lze zákonem stanoveným způsobem měnit výši daně ve prospěch daňového subjektu, ale i v jeho neprospěch. Uplynutím prekluzivní lhůty právo správce daně i daňového subjektu na stanovení daně, popř. její změnu, zaniká. Zánik práva - prekluze - je důsledkem dvou právních skutečností, jimiž jsou jednak uplynutí času (tj. propadné neboli prekluzivní lhůty), jednak nečinností správce daně nebo daňového subjektu, jež spočívá v neuplatnění práva. K zániku práva uplynutím prekluzivní lhůty dochází přímo ze zákona, a je třeba k němu přihlížet z úřední povinnosti. Uplynutím této lhůty končí daňové řízení v rovině nalézací a správci daně zaniká pravomoc stanovit daň za příslušné zdaňovací období. Zákon pouze připouští výslovně výjimky v § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu, kdy lze stanovit daň i po uplynutí 10leté lhůty
31. Základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je přitom možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku lhůty, jsou úkony, které její běh přeruší. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Úkony zapříčiní přerušení běhu lhůty a zajistí počátek běhu nového, což znamená, že běží znovu celá 3letá lhůta; zákon přitom výslovně stanoví rovněž rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží celá (3letá) znovu. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4); podstatou stavení lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem. Smysl ustanovení spočívá ve skutečnosti, že správce daně nemůže v řízení konat s ohledem na vnější vlivy (v zákoně taxativně uvedené), a tudíž by běh lhůty neměl opodstatnění (srov. připomínaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 21/2020 - 56).
32. Pro posuzovanou věc je z pohledu vlivu na běh lhůty pro stanovení daně relevantní právě pravidlo upravené v odstavci 3 uvedeného ustanovení, z něhož se podává, že „byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn“. Pro úplnost je pak třeba v kontextu řešeného případu připomenout, že podle odstavce 2 písm. b) uvedeného ustanovení platí, že „lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně“.

33. Je třeba zdůraznit, že smyslem existence lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhají povinnost prokazovat svá tvrzení, a s tím související nutnost evidovat a archivovat příslušné materiály (srov. Kaniová, L. Komentář k § 148 daňového řádu in: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).
34. Ani právní úprava obsažená v § 148 odst. 3 daňového řádu v tomto kontextu z právě popsaného smyslu existence prekluzivní lhůty pro stanovení daně nevybočuje; účelem předmětného pravidla je totiž podnítit správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností, zamezit průtahům v řízení, omezit zásah do práv daňového subjektu se zřetelem k principu proporcionality toliko na dobu, po níž to lze po něm spravedlivě požadovat, nastolit právní jistotu a současně zamezit vedení dokazování o skutečnostech, k nimž postupně v důsledku běhu času mizí důkazy, popř. se oslabuje jejich důkazní hodnota. Zákonodárce přitom zjevně vychází z toho, že doba 3 let je k provedení daňové kontroly až na výjimky (např. mezinárodní dožádání, jež však v posuzované věci není relevantní) více než dostatečná.
35. Žalobce pod prvním žalobním bodem namítal, že lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období uplynula před oznámením Dodatečného platebního výměru, které tak nemělo za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a z důvodu prekluze lhůty pro stanovení daně nebylo možné žalobci daň doměřit. Svou argumentaci přitom opíral o závěr, že z materiálního pohledu došlo k zahájení daňové kontroly nikoli dnem 17. 5. 2017, kdy byl sepsán Protokol o zahájení daňové kontroly, ale již dnem 9. 3. 2017, kdy bylo u žalobce provedeno místní šetření. S poukazem na závěry rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu namítal, že místní šetření provedené dne 9. 3. 2017 neodpovídalo svou podstatou pouhému získávání předběžných informací, ale naopak materiálně naplnilo zákonem předepsané náležitosti zahájení daňové kontroly, o čemž dle žalobce svědčí také povaha, zaměření a rozsah dotazů položených správcem daně a podklady, které si správce daně vyžádal. Žalovaný naproti tomu trvá na tom, že za okamžik zahájení daňové kontroly je třeba považovat den 17. 5. 2017 a lhůta pro stanovení daně, jež opětovně započala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu tímto okamžikem běžet, neuplynula marně předtím, než byl žalobci doručen Dodatečný platební výměr, jenž dále v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu běh lhůty o jeden rok prodloužil.
36. Z uvedeného je zřejmé, že mezi účastníky je v daném ohledu fakticky předmětem sporu, zda k zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 došlo skutečně teprve dnem, kdy byla daňová kontrola formálně zahájena Protokolem o zahájení daňové kontroly, nebo je třeba za tento okamžik na skutkovém půdorysu daně věci považovat již den provedení místního šetření. Právě posouzení této otázky se přitom

se zřetelem ke shora uvedenému jeví být klíčovým faktorem ovlivňujícím závěry k plynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

37. V této souvislosti soud připomíná, že podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že *„daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně“*.
38. Podle § 78 daňového řádu dále platí, že: *„(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“*.
39. Z § 80 odst. 1 daňového řádu se přitom podává, že *„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“*.
40. Správní soudy ustáleně judikují, že smyslem a účelem místního šetření je získat a shromáždit předběžné informace o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. Zdůrazňují přitom, že místní šetření, jež může být v souladu s výše citovaným § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu realizováno v rámci vyhledávací činnosti, musí sloužit přísně toliko ke zjišťování podkladových informací, resp. „mapování terénu“, a nemůže být zaměňováno s jinými instituty, které daňový řád předvídá a upravuje.
41. První senát Nejvyššího správního soudu v daném směru již v rozsudku ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004 - 80, č. 937/2006 Sb. NSS, na nějž správní soudy navázaly ve své rozhodovací praxi týkající se obdobných institutů upravených v nové procesní úpravě správy daní, uzavřel, že *„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.“*

42. Žalobce i žalovaný pak v rámci své argumentace v daňovém řízení poukazovali na závěry vyslovené k problematice mezí místního šetření v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, čj. 4 Afs 14/2017 - 36, publ. pod č. 3604/2017 Sb. NSS, v němž kasační soud označil za nepřipustné, aby správce daně při místním šetření provedeném v rámci vyhledávací činnosti požadoval po daňovém subjektu předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely za účelem prověření jeho daňové povinnosti. Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu 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.“

43. Na uvedená rozhodnutí a v nich obsaženou argumentaci pak navázal mj. sedmý senát kasačního soudu v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, čj. 7 Afs 390/2019 - 44, v němž uzavřel, že k překročení mezí vyhledávací činnosti a místního šetření může dojít i v jiných případech, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí fakticky zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti. Sedmý senát v tomto směru konstatoval, že „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 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 přesprávně 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.

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 mezi vyhledávací činností 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).

44. Sedmý senát Nejvyššího správního soudu přitom v předmětném rozsudku akcentoval potřebu komplexního zkoumání a posuzování toho, zda v konkrétním případě správce daně pouze zjišťuje a vyhledává podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťuje a ověřuje oprávněnost daňovým subjektem uplatněného odpočtu na VaV. Přitom zdůraznil, že je třeba v konkrétním případě detailně zhodnotit nastalé skutkové okolnosti, především pak to, zda správcem daně v konkrétním případě vyžádané a prověřované pensum dokladů odpovídá místnímu šetření týkajícímu se prověřování podkladových informací stran odpočtu na VaV, nebo zda se jedná o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování odpovídá spíše již daňové kontrole týkající se VaV. Stejně tak považoval v daném ohledu za podstatné zohlednit jednak okolnosti místnímu šetření předcházející (konkrétně např. to, že žalovaný již před místním šetřením konkrétně stanovil, jaké listiny mu mají být předloženy), jednak i okolnosti následující po místním šetření. Sedmý senát přitom opakovaně zdůraznil, 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, přičemž dle Nejvyššího správního soudu se musí jednat o prosté zjišťování podkladových informací, tj. mapování terénu. Kasační soud přitom výslovně zdůraznil, že „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)“.
45. Závěry vyslovené ve shora připomínaném rozsudku čtvrtého senátu ve věci sp. zn. 4 Afs 14/2017 byly opakovaně aprobány i v řadě dalších rozhodnutí správních soudů. V rozsudku ze dne 10. 5. 2018, čj. 5 Afs 301/2019 - 30, Nejvyšší správní soud i s poukazem

na shora reprodukované závěry sedmého senátu potvrdil, že pro posouzení právní povahy úkonu správce daně není rozhodné jeho formální označení, ani doba jeho trvání, podstatné je skutečné počinání správce daně, tedy zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu. Pátý senát přitom považoval za významné, že si správce daně v daném případě k úkonu formálně označenému za místní šetření vyžádal od daňového subjektu mj. veškerou evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za dané zdaňovací období.

46. V rozsudku ze dne 20. 5. 2019, čj. 4 Afs 77/2019 - 34, čtvrtý senát s poukazem na právní názor vyplývající z výše připomínaných rozsudků prvního a čtvrtého senátu uzavřel, že v konkrétním případě výzva k umožnění provedení místního šetření a vyhledávací činnost správce daně vybočila z rámce místního šetření jako vyhledávací činnosti sloužící ke zjištění předběžných informací významných pro správné stanovení daně, jelikož již směřovala k zevrubné kontrole daňové povinnosti na základě předtím získaných indicií nasvědčujících možnému neoprávněnému uplatňování odpočtů. Kasační soud přitom uzavřel, že tyto skutečnosti je namístě ověřovat v rámci daňové kontroly podle § 85 a následujících daňového řádu, přičemž pro tento závěr není dle soudu podstatný rozsah evidencí a daňových dokladů požadovaných správcem daně v dotčené výzvě, ale skutečnost, že správce daně prostřednictvím místního šetření zamýšlel prověřovat konkrétní pochybnosti týkající se daňového tvrzení daňového subjektu způsobem, kterým má být postupováno v rámci daňové kontroly.
47. Obdobná východiska byla reflektována např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, čj. 7 Afs 287/2018 - 45, či ze dne 11. 3. 2021, čj. 3 Afs 209/2019 - 45, či Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 2. 2018, čj. 15 Af 91/2015 - 61, v nichž soudy označily postup správce daně za vybočující z mezí místního šetření v rámci vyhledávací činnosti (ačkoli tak učinily se závěrem, že v daných případech neměla tato konkrétní procesní vada za následek vydání nezákonného rozhodnutí; nyní řešený případ se nicméně v tomto ohledu od uvedených věcí odlišuje právě vlivem této okolnosti na plynutí prekluzivní lhůty – srov. dále).
48. Přestože sedmý i pátý senát posuzovaly shora popsané otázky nikoli přímo v souvislosti s překročením prekluzivní lhůty, nýbrž s jiným důvodem nezákonnosti prováděné daňové kontroly (nepřípustné opakování daňové kontroly), jsou jejich závěry zjevně zcela přenositelné na situaci, jaká nastala v nyní posuzované věci, kdy námitky žalobce stojí na závěru, že správce daně fakticky prováděl daňovou kontrolu již od data realizace místního šetření, v důsledku čehož lhůta pro stanovení daně marně uplynula předtím, než byl žalobci doručen Dodatečný platební výměr (relevance závěrů týkajících se mezí místního šetření v rámci vyhledávací činnosti z pohledu posuzování námitky prekluze ostatně aproboval Nejvyšší správní soud v jiném svém rozsudku ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 393/2019 - 54).
49. I pro potřeby nyní posuzované věci je tedy, jak uvedl pátý senát ve shora připomínaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 301/2019, třeba posoudit skutečnou právní povahu úkonů správce daně, přičemž v tomto ohledu není rozhodné jejich formální označení, ani doba jejich trvání; naopak je v souladu s dříve uvedeným podstatné, jak si správce daně v souvislosti s postupem označeným formálně za místní šetření skutečně počínal, konkrétně pak především to, zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval skutečnosti relevantní z pohledu správného stanovení daně. Ze shora představeného právního a navazujícího judikатурního rámce je totiž zjevné,

že je třeba zkoumat, zda místní šetření konané dne 9. 3. 2017 skutečně bylo pouhým úkonem realizovaným v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu, nebo zda je třeba se zřetelem k okolnostem považovat již za zahájení daňové kontroly v materiálním smyslu; pokud by tomu tak bylo, měl by takový závěr vliv mj. na běh lhůty pro stanovení daně.

50. Potřeba materiálního posouzení charakteru a povahy úkonu, resp. materiálního nahlížení okamžiku zahájení daňové kontroly byla ostatně opakovaně akcentována v řadě dalších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V tomto ohledu soud pro větší stručnost odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku kasačního soudu ze dne 22. 12. 2015, čj. 4 Afs 238/2015 - 29, připomínaném žalobcem, či např. na závěry vyslovené v jiném recentním rozsudku téhož soudu ze dne 10. 8. 2021, čj. 1 Afs 404/2020 - 40, týkajícím se mj. také problematiky VaV (srov. níže).
51. Soud tedy činí dílčí závěr, že ze shora představených regulatorních a navazujících judikatorních východisek, s nimiž se soud ztotožňuje, sdílí je a nevidí důvodu se od nich v posuzované věci odchýlovat, vyplývá, že pro závěr o případném marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně před doručením Dodatečného platebního výměru žalobci je nezbytné na podkladě zkoumání nastalých skutkových okolností nyní řešeného případu posoudit, zda správce daně v souvislosti s místním šetřením realizovaným dne 9. 3. 2017 skutečně toliko zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu na VaV. Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba v této souvislosti kromě jiného reflektovat, zda správcem daně vyžádané a prověřované pensum dokladů odpovídá místnímu šetření týkajícímu se prověřování podkladových informací stran odpočtu na VaV, nebo zda se jedná o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování odpovídá spíše již daňové kontrole. Stejně tak je třeba zkoumat a zohlednit okolnosti místnímu šetření předcházející (konkrétně např. to, zda správce daně již před místním šetřením konkrétně stanovil, jaké listiny mu mají být předloženy), jednak i okolnosti následující po místním šetření. Klíčové se pak jeví ve světle výše popsanych východisek zkoumat také to, zda skutkové okolnosti nyní posuzované věci svědčí o tom, že správce daně na podkladě dokumentů předložených mu v rámci místního šetření ještě před samotným formálním zahájením daňové kontroly zjišťoval a ověřoval okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu na VaV.
52. Soud ze správního spisu k jednotlivým hlediskům relevantním z pohledu popsanych východisek zjistil následující skutečnosti.
53. Z pohledu okolností předcházejících místnímu šetření konanému dne 9. 3. 2017 se jeví být ve světle výše popsanych závěrů významné, že správce daně zjevně zamýšlel místní šetření zaměřit konkrétně na problematiku VaV. Z oznámení o provedení místního šetření ze dne 20. 2. 2017, čj. X, se v tomto směru podává, že správce daně požadoval v rámci místního šetření předložit mj. projekty k výzkumu a vývoji za zdaňovací období let 2013 – 2015. Z předmětného oznámení pak plyne ve světle závěrů vyslovených ve výše připomínaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, čj. 7 Afs 390/2019 - 44, ještě významnější okolnost, totiž že správce daně zadal ještě před samotným provedením místního šetření žalobci zcela konkrétní požadavky stran podkladů, které měl žalobce v rámci místního šetření předložit. Z předmětného oznámení v tomto směru plyne, že správce daně požadoval předložit mj. kompletního účetního deníku, obrátové předvahy, výsledovky a položkové hlavní knihy v analytickém členění, to vše za celkem 3 zdaňovací

období let 2013 – 2015. Kromě uvedeného pak správce daně ještě před vlastním provedením místního šetření specifikoval i další podklady/listiny, které mu měl žalobce v rámci avizovaného místního šetření k problematice VaV předložit. Nad rámec shora zmíněného požadavku na předložení všech projektů k výzkumu a vývoji za všechny tři zdaňovací období totiž správce daně v rámci místního šetření požadoval předložit rovněž všechny k tomu se vztahující prvotní doklady. Konkrétně přitom specifikoval požadavek na předložení všech s tím souvisejících faktur, bankovních výpisů, pokladních dokladů, interních dokladů, smluv a objednávek.

54. Z uvedeného je zjevné, že již před vlastním provedením žalobci oznámeného místního šetření správce daně evidentně znal věcné zaměření zamýšleného postupu. Ještě významnější se však jeví být to, že již v samotném oznámení o provedení místního šetření vznesl požadavky, jejichž rozsah je jak z časového hlediska, tak i z pohledu jejich věcného charakteru signálem svědčícím ve spojení s dalšími relevantními skutkovými okolnostmi o vybočení z mezí místního šetření konaného v rámci vyhledávací činnosti. Nejenže správce daně uplatnil požadavky na předložení velkého množství podkladů z účetnictví žalobce – kompletního účetního deníku, obrátové předvahy, výsledovky a položkové hlavní knihy v analytickém členění, a podkladů k projektům VaV a všem k nim se vztahujícím shora vypočteným prvotním dokladům, ale učinil tak také ve vztahu k širokému časovému úseku v podobě celkem 3 zdaňovacích období let 2013 – 2015.
55. Z pohledu průběhu samotného místního šetření konaného dne 9. 3. 2017 se pak jeví být optikou shora popsanych úvah relevantní následující okolnosti. Dle Protokolu o místním šetření bylo předmětem jednání *„ověření náležitostí a obsahu projektů k výzkumu a vývoji za výše uvedená zdaňovací období, včetně všech prvotních dokladů“*.
56. Z obsahu předmětného protokolu dále vyplývá, že správce daně položil osobám jednajícím za daňový subjekt následující dotazy:
- *„co bylo předmětem činnosti Actelion CZ v předmětném zdaňovacím období,*
  - *jaký konkrétní projekt Actelion CZ realizoval v předmětném zdaňovacím období,*
  - *jaké má Actelion CZ zkušenosti s úspěšně řešenými projekty výzkumu a vývoje,*
  - *zda Actelion CZ spolupracuje s výzkumnými institucemi,*
  - *zda má Actelion CZ vytvořenou organizační jednotku (útvár, oddělení),*
  - *kdo provádí vlastní výzkum, počet zaměstnanců podílejících se na výzkumu a vývoji,*
  - *zda pracují na projektech výzkumu a vývoje zaměstnanci s vyšším vysokoškolským vzděláním,*
  - *zda má Actelion CZ zpracovány vnitřní předpis, případně směrnice pro řešení projektů výzkumu a vývoje,*
  - *jaké bylo zaměření projektu – popis cíle projektu (zda ho bylo dosaženo),*
  - *zda Actelion CZ řešil celý projekt samostatně, případně kdo zpracovával další části projektu,*
  - *jaké náklady má Actelion CZ spojeny s realizací projektu (zda jsou vedeny odděleně),*
  - *zda výsledky projektu byly využity k činnosti Actelion CZ, případně zda byly zpracovány pro jinou společnost,*
  - *jaká je přínosnost řešení a jeho rozdílnost vůči stávajícím řešením,*

Shodu s prvopisem potvrzuje T. V.

- *zda byl vytvořen časový harmonogram realizace projektu,*
  - *zda je možné předložit dokumentaci o průběhu řešení,*
  - *zda byly provedeny investice do nové technologie“.*
57. Z obsahu správního spisu soud dále zjistil, že správci daně byly v průběhu místního šetření dne 9. 3. 2017 v souladu s obsahem Protokolu o místním šetření v návaznosti na jeho požadavky předloženy následující podklady:
- obratová předvaha za rok 2013, 2014 a 2015,
  - převodový můstek k účtům,
  - náklady střediska 433 výzkumu a vývoje v členění po měsících za roky 2013, 2014 a 2015,
  - přehled nákladů za dovolenou,
  - seznam projektů výzkumu a vývoje,
  - metodika dokumentace a účetní evidenci výzkumu a vývoje v jednotce Actelion,
  - hlavní kniha analyticky za roky 2013, 2014 a 2015 a hlavní kniha? analyticky střediska 433 výzkumu a vývoje,
  - projekt výzkumu a vývoje FUTURE 3 – rozšířená – Dětská léková forma bosentanu u plicní arteriální hypertenze, včetně synopse protokolu.
58. Dle stanoviska soudu tento přehled správcem daně položených dotazů a podkladů, které byly předloženy správci daně v rámci předmětného místního šetření a jsou založeny ve správním spisu, svědčí spolu s výše připomenutou poznámkou stran „předmětu jednání“ o tom, že správce daně zamýšlel již v okamžiku místního šetření podrobně prověřovat konkrétní okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu na VaV. Sám správce daně ostatně v souladu s výše uvedeným v protokolu avizoval úmysl „prověřit náležitosti a obsah projektů k VaV včetně všech prvotních dokladů“ (přitom v závěru Protokolu o místním šetření připojil závěr, že *„bylo zjištěno: Správce daně odsouhlasil položky zvyšující a snižující základ daně v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013“*).
59. Soud je přitom přesvědčen, že kombinace uvedených faktorů, tj. indikace záměru prověřovat okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu na VaV spolu s pensem (kvalitou a především kvantitou) dokladů týkajících se celých tří zdaňovacích období s přihlédnutím ke zcela konkrétním dotazům zaměřeným na specifické aspekty a skutečnosti, jež jsou významné z pohledu správného stanovení daňové povinnosti v souvislosti s uplatněným odpočtem na VaV, nasvědčují optikou shora popsaných východisek tomu, že správce daně v daném směru vybočil z mezí místního šetření realizovaného v rámci vyhledávací činnosti, a fakticky již realizoval úkony, jež odpovídají a svým charakterem a intenzitou zásahu do právní sféry žalobce spadají spíše pod daňovou kontrolu.
60. Závěr o tom, že na místní šetření je v dané věci třeba nahlížet z materiálního pohledu jako na zahájení daňové kontroly, pak optikou výše představených mantinelů podporují dále kroky následující po vlastním místním šetření. Ačkoli mezi termínem realizace místního šetření a formálním zahájením daňové kontroly neuplynulo více než 3 měsíce, po které nedošlo ze strany správce daně k vyjevení navazujících požadavků na předložení dalších

dokladů (správní spis jinou interakci, než tu související s oznámením zamýšleného zahájení daňové kontroly neobsahuje), je z obsahu odůvodnění Napadeného rozhodnutí zjevné, že správce daně se neomezil na pouhé shromáždění relevantních podkladů, ale v daném období předložené podklady také analyzoval a prověřoval okolnosti relevantní z pohledu správného stanovení daně.

61. Z odůvodnění Napadeného rozhodnutí se totiž podává, že správce daně zjevně realizoval analýzu/prověřování/zkoumání obsahu podkladů předložených žalobcem v rámci místního šetření. Sám žalovaný v tomto směru v odůvodnění v bodě 36 na str. 7 Napadeného rozhodnutí výslovně připustil, že daňová kontrola byla zahájena řádně až po provedeném porovnání tiskových sestav z účetnictví, doložených žalobcem právě v rámci místního šetření, s podaným daňovým přiznáním k DPPO, provedením finanční analýzy. Je tedy zjevné, že správce daně poznatků získaných místním šetřením nejen využil, ale tyto rovněž před samotným formálním zahájením daňové kontroly podrobil vlastnímu zkoumání a analýze. Právě uvedený závěr ostatně žalovaný potvrdil i v rámci svého vyjádření k podané žalobě, kde rovněž uvedl, že daňová kontrola byla zahájena řádně až po provedeném porovnání podkladů.
62. Ze všech shora popsanych okolností soud dovozuje, že správce daně překročil mantinely místního šetření realizovaného v rámci vyhledávací činnosti, neboť již před samotným formálním zahájením daňové kontroly dne 17. 5. 2017 prováděl u žalobce úkony, jež svým charakterem a intenzitou zásahu do právní sféry žalobce odpovídají úkonům, které je správce daně povinen realizovat v rámci k tomu určeného procesního postupu, tedy v rámci daňové kontroly. Soud v tomto směru rekapituluje, že správce daně před vlastním provedením místního šetření evidentně znal věcné zaměření zamýšleného postupu a v samotném oznámení o provedení místního šetření vznesl požadavky, jejichž rozsah je jak z časového hlediska, tak i z pohledu jejich věcného charakteru excesivní z pohledu mezi místního šetření realizovaného v souladu s § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu. V rámci samotného místního šetření pak nejenže výslovně indikoval záměr prověřovat okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu na VaV, ale také při předmětném jednání pokládal osobám jednajícím za žalobce zcela konkrétní dotazy zaměřené na specifické aspekty a skutečnosti, jež jsou významné z pohledu správného stanovení daňové povinnosti v souvislosti s uplatněným odpočtem na VaV, a nechal si v reakci na své předchozí požadavky předložit podklady, jež svým časovým a věcným rozsahem svědčí pro závěr o tom, že ve skutečnosti již v daném období realizoval u žalobce daňovou kontrolu. Pro vyslovený závěr je přitom významnou rovněž shora akcentovaná skutečnost spočívající v tom, že se správce daně neomezil na shromažďování/zajišťování podkladů, nýbrž, jak sám žalovaný v Napadeném rozhodnutí explicitně potvrdil, v období mezi provedením místního šetření a formálním zahájením daňové kontroly realizoval prověřování předložených podkladů, porovnání výstupů z účetnictví s podaným daňovým přiznáním, resp. finanční analýzu.
63. Optikou závěrů vyplývajících ze shora popsaného judikатурního rámce daného především rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 70/2004 - 80, čj. 4 Afs 14/2017 - 36, čj. 7 Afs 390/2019 - 44, čj. 5 Afs 301/2019 - 30 či ze dne 20. 5. 2019, čj. 4 Afs 77/2019 - 34, tak nešlo na daném skutkovém půdorysu o případ, kdy by správce daně v rámci místního šetření setrval v rovině pouhého zajišťování podkladů a tzv. mapování terénu; shora popsané okolnosti naopak svědčí z vyložených důvodů pro závěr, že fakticky již v daném období realizoval úkony, jež svým charakterem a intenzitou musely být realizovány

v rámci daňové kontroly. Na daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 je tak třeba z pohledu soudu nahlížet jako na skutečně zahájenou již dne 9. 3. 2017.

64. Opačný závěr by podle přesvědčení soudu nejen neodpovídal skutkovým okolnostem nyní posuzované věci, ale rovněž by odporoval pojetí, s nímž je okamžik zahájení daňové kontroly nahlížen správními soudy v jiných případech, jež rovněž úzce souvisí s prekluzí daně (srov. např. shora připomínaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, čj. 1 Afs 404/2020 - 40, body 21 - 22.)
65. Soud tak s poukazem na shora vyložené důvody uzavírá, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 již dne 9. 3. 2017. Proto lhůta pro stanovení daně započala tohoto dne znovu plynout a skončila s přihlédnutím k závěrům podávajícím se z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, čj. 5 Afs 21/2020 - 56 dne 9. 3. 2020. Se zřetelem k tomu, že Dodatečný platební výměr byl vydán teprve dne 23. 4. 2020 a žalobci doručen dne 4. 5. 2020, je zjevné, že lhůta pro stanovení daně již předtím dne 9. 3. 2020 marně uplynula.
66. Argumentuje-li přitom žalovaný, že bez získání dalších důkazních prostředků nemohlo být zřejmé, zda došlo k porušení § 34 odst. 4 ZDP, jde o argument, jenž se zcela míjí s principy, na nichž je pravidlo vyvěrající z § 148 odst. 3 daňového řádu založeno. Počátek běhu této lhůty jistě nelze spojit s okamžikem, v němž má již správce daně k dispozici dostatek poznatků pro posouzení správnosti uplatněného odečtu na VaV, resp. pro správné stanovení daně. Právě naopak, k získání těchto poznatků a jejich prověření poskytuje zákonodárce prostřednictvím pravidla uvedeného v naposledy označeném ustanovení více než dostatečný (až 3letý časový úsek). Sama okolnost, že správce daně založil své meritorní závěry i na dalších podkladech, které byly předloženy teprve v rámci vlastní daňové kontroly (rozuměj poté, co byla kontrola formálně zahájena), tak není způsobilá na shora vyřčených závěrech ničeho změnit. Ani plný rozsah daňové kontroly, tj. skutečnost, že formálně nebyla omezena na prověření oprávněnosti odečtu na VaV, pak ničeho nemění na shora provedeném posouzení charakteru úkonů realizovaných před jejím formálním zahájením. Skutečnost, že správce daně rozsah kontroly neomezil, nebrání závěru, že již před jejím formálním zahájením realizoval správce daně v souvislosti s místním šetřením kroky, jež je třeba ze shora podrobně vyložených důvodů nahlížet jako na zahájení daňové kontroly v materiálním smyslu (přínejmenším ve vztahu k oprávněnosti odečtu VaV, jež se z pohledu doměření daně jeví klíčovou).
67. Městskému soudu v Praze proto nezbylo, než z výše vyložených důvodů zrušit Napadené rozhodnutí postupem dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Soud doplňuje, že překročení prekluzivní lhůty pro stanovení daně je vadou natolik závažnou, že brání věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí. Vyměření nebo doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty je přitom nepochybně vadou řízení před správním orgánem mající vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a tato vada řízení je podřaditelná pod § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, čj. 9 Afs 76/2014 - 51). S přihlédnutím k právě uvedenému tak soud nepřistoupil k posouzení zbývajících žalobních námitek, neboť jejich věcné posouzení by na závěrech soudu nemohlo ničeho změnit.

68. Soud dále zvažoval, zda je v posuzované věci na místě zrušení Prvostupňového rozhodnutí. Byl si vědom toho, že v daňovém řízení nemůže prvostupňový orgán po zrušení svého rozhodnutí v řízení pokračovat a vydat nové rozhodnutí. Daňový řád totiž (na rozdíl od správního řádu) předpokládá, že vady prvostupňového řízení budou napraveny v řízení odvolacím; rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). „Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem“ (již citované usnesení čj. 1 Aps 2/2008 - 76).
69. Citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sice byla vydána ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nicméně daňový řád upravuje odvolací daňové řízení shodně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, čj. 1 Afs 322/2016 - 49), a uvedené závěry jsou tudíž nadále aplikovatelné.
70. Ustálená rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nicméně výslovně předpokládá, že jednou z výjimek, kdy je možno v řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s. přistoupit rovněž ke zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně, je rovněž případ, kdy daňová povinnost prokazatelně nevznikla, nebo byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, čj. 3 Afs 116/2014 - 31). Soud proto ze shora vyložených důvodů přistoupil podle § 78 odst. 3 s. ř. s. také ke zrušení Dodatečného platebního výměru.

## VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

71. Se zřetelem ke všem výše uvedeným skutečnostem zdejšímu soudu tudíž nezbylo, než Napadené rozhodnutí i Prvostupňové rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s. zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
72. V dalším řízení žalovaný zohlední závěry vyslovené výše v bodech 29 – 70 tohoto rozsudku.
73. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
74. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 3 000 Kč, náklady za zastoupení advokátem za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci a sepsí žaloby) a režijní paušály po 300 Kč, podle § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 6 800 Kč. Právní zástupce žalobce prokázal soudu, že je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 11 228 Kč.

## Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 6. října 2021

**Mgr. Martin Lachmann v. r.**

předseda senátu