



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Věry Šimůnkové a soudců

Mgr. et Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **TIPSPORT a.s.**
sídlem Politických vězňů 156, Beroun
zastoupena společností GT Tax a.s.
sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábřeží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a stručný obsah žaloby

1. Žalobkyně podala dne 24. 3. 2021 ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „zdejší soud“ či „krajský soud“) žalobu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Nezákonný zásah měl spočívat v tom, že žalovaný písemností ze dne 11. 3. 2021, čj. 38835/21/4200-13782-050597, označenou jako oznámení o zahájení daňové

kontroly opakovaně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 v rozsahu odkupu vlastních akcií žalobkyně od akcionářů.

2. Žalobkyně uvedla, že žalovaný u ní provedl v roce 2020 rozsáhlé šetření označené jako vyhledávací činnost zaměřené na odkup vlastních akcií žalobkyní od akcionářů v roce 2017. Za tímto účelem vydal žalovaný celkem tři výzvy k poskytnutí údajů odkazující na ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) a § 78 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). První výzva byla vydána dne 7. 1. 2020, poslední dne 17. 10. 2020, tj. vyhledávací činnost byla i časově velmi rozsáhlá, když od jejího začátku až do zahájení daňové kontroly trvala více jak 13 měsíců. V rámci této vyhledávací činnosti žalovaného předložila žalobkyně velké množství podkladů vyžádaných žalovaným a rovněž poskytla žalovanému vysvětlení k důvodům odkupu vlastních akcií.
3. Žalobkyně má za to, že v rámci této vyhledávací činnosti žalovaný shromáždil veškeré relevantní podklady k posouzení předmětu šetření, kterým podle odůvodnění výzev žalovaného bylo posouzení nabytí vlastních akcií z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pokud žalovaný zahájil daňovou kontrolu v rozsahu nabytí vlastních akcií žalobkyně od akcionářů, pak jde o opakovanou daňovou kontrolu, která již jednou proběhla skrytě v rámci předchozí rozsáhlé vyhledávací činnosti uskutečněné v roce 2020. Skutečnost, že žalovaný má k dispozici z této předcházející rozsáhlé vyhledávací činnosti všechny relevantní podklady pro zhodnocení předmětu šetření, dokládají i jeho požadavky na podklady formulované v rámci oznámení. Žalobkyně má za to, že žalovaný nezákonně zahájil opakovanou daňovou kontrolu zjevně za účelem nikoli prověření daně, nýbrž jejího doměření. Ke vztahu místního šetření, vyhledávací činnosti a daňové kontroly žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 2. 7. 2020, čj. 7 Afs 390/2019-44.
4. Skutečnost, že všechny potřebné podklady pro posouzení odkupu vlastních akcií měl žalovaný již k dispozici z vyhledávací činnosti a že se tedy fakticky jednalo o daňovou kontrolu a nikoli pouze o vyhledávací činnost, dokládají dle názoru žalobkyně i požadavky formulované žalovaným v oznámení. Žalobkyně měla předložit účtový rozvrhu platný pro dané zdaňovací období, výpisy z účtů, na kterých bylo účtováno v souvislosti s odkupem vlastních akcií, dokumenty, na jejichž základě daňový subjekt posoudil daňový režim úhrad akcionářům v souvislosti s odkupem vlastních akcií ve vztahu k předmětu daňové kontroly, interní směrnice či obdobné dokumenty vztahující se k předmětu daňové kontroly, případné další relevantní důkazní prostředky týkající se nabytí vlastních akcií, které dosud nebyly správci daně předloženy v rámci odpovědi na výzvy ze dne 8. 1. 2020, 20. 3. 2020 a 27. 10. 2020. Výpisy z účtů, na kterých bylo účtováno v souvislosti s odkupem vlastních akcií, jsou dle žalobkyně detailně popsány v příloze k účetní závěrce za rok 2017, tj. podkladech uložených ve Sbírce listin Obchodního rejstříku (dále jen „Sbírka listin“) ve veřejně dostupném rejstříku, a zřejmě proto nebyly vyžadovány žalovaným v rámci vyhledávací činnosti. Ostatně na podklady ze Sbírky listin odkazoval žalovaný již ve své výzvě ze dne 7. 1. 2020. Žalobkyni není jasný požadavek na předložení dokumentů, na jejichž základě posoudila daňový režim úhrad akcionářům v souvislosti s odkupem vlastních akcií ve vztahu k předmětu kontroly, neboť jde o prodej cenných papírů, kdy

aplikace zdanění je otázkou akcionářů. Žalobkyni není zřejmé ani to, jaké interní směrnice či obdobné dokumenty vztahující se k předmětu kontroly má žalovaný na mysli.

5. Dle žalobkyně není jasné, co vlastně bude náplní daňové kontroly, co bude žalovaný prověřovat, když veškeré relevantní podklady a vysvětlení má k dispozici již z předchozí daňové kontroly skrytě vedené jako vyhledávací činnost, případně jsou dostupné ve veřejně dostupném zdroji, a to Sbírcce listin. Dne 18. 3. 2021 zahájil žalovaný daňovou kontrolu ve stejném rozsahu, jako byla vedena předchozí vyhledávací činnost.
6. Žalobkyně navrhla, aby soud vydal rozsudek, ve kterém určí, že postup žalovaného spočívající v zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 doručením oznámení je nezákonným zásahem a žalovanému zakáže, aby v tomto nezákonném zásahu pokračoval.
7. Žalobkyně v doplnění žaloby doručené zdejšímu sudou dne 31. 5. 2021 uvedla, že požádala dne 7. 5. 2021 žalovaného o umožnění distančního způsobu nahlížení do spisu žalobkyně vedeného ke kontrole daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 a o zaslání následujících písemností: soupisu písemností zařazených do spisu žalobkyně (veřejná i vyhledávací část daňového spisu), opisů všech písemností, včetně jejich příloh, kromě písemností, které byly žalobkyni již doručeny či předány, a písemností, které jsou vlastním podáním žalobkyně a jeho přílohami. Současně žalobkyně v této žádosti uvedla, že v případě, že některé písemnosti byly zařazeny do vyhledávací části spisu, žádá o jejich zpřístupnění alespoň v anonymizované podobě tak, aby nedošlo k ohrožení zájmu jiných subjektů či cíle správy daní. Žalobkyně má za to, že vzhledem k tomu, že jde o nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu, je nahlédnutí i do vyhledávací části spisu nutné pro další průběh řízení. Na tuto žádost reagoval žalovaný písemností ze dne 19. 5. 2021, čj. 82287/21/4200-13782-051023, v níž žádosti žalobkyně vyhověl pouze částečně, když konstatoval, že vyhledávací část spisu obsahuje pouze úřední záznam čj. 159339/20/4200-13782-051023, který není součástí přílohy sdělení správce daně k žádosti daňového subjektu o zaslání písemností z kontrolní části spisu z důvodu možného ohrožení cíle správy daní a který slouží výlučně pro potřeby správce daně [§ 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu]. Žalobkyně považuje za relevantní žalobu doplnit o skutečnost, že žalovaný zatajuje před žalobkyní písemnost, která může obsahovat pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti, neboť jde o úřední záznam ze dne 4. 12. 2020, tj. předchází zahájení nezákonné opakované daňové kontroly.
8. Žalobkyně v podání doručeném soudu dne 21. 3. 2022 označeném jako doplnění žaloby citovala písemnost žalovaného ze dne 8. 2. 2022, čj. 26574/22/4200-13782-051023, nazvanou „dosavadní výsledek kontrolního zjištění podle ustanovení § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů“, a to konkrétně žalovaným uvedený rozsah vyhledávací činnosti a požadovaných podkladů a vysvětlení. Z toho žalobkyně dovozuje, že šlo nikoliv o vyhledávací činnost, ale o faktickou skrytou daňovou kontrolu. Za podstatnou označila žalobkyně skutečnost, že žalovaný fakticky své závěry staví na tvrzení, že: *„ačkoliv došlo k odkupu akcií, žádný z akcionářů reálně neztratil svůj podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech, jelikož každý z nich prodal právě 20% svých akcií“*. Žalobkyně s touto argumentací žalovaného nesouhlasí, stěžejní dle ní je, že podklady k učinění takového závěru měl žalovaný prokazatelně již v rámci vyhledávací činnosti.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný má dle vyjádření k žalobě za to, že jeho vyhledávací činnost nepřesáhla svůj zákonný rámec. Daňová kontrola zahájená oznámením ze dne 11. 3. 2021 není daňovou kontrolou nepřipustně opakovanou, a tudíž nezákonnou. Správce daně je dle § 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu v rámci vyhledávací činnosti oprávněn zjišťovat údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně. Správce daně může za tím účelem daňový subjekt vyzvat, resp. jej požádat o předložení potřebných dokumentů a sdělení relevantních informací. Provedení vyhledávací činnosti před případným zahájením daňové kontroly je účelné vzhledem k tomu, že podle jejích výsledků se teprve správce daně rozhodne, zda je třeba vůbec daňovou kontrolu zahájit, a pokud ano, pak v jakém rozsahu. To žalovaný podkládá za souladné se zásadami proporcionality a hospodárnosti správy daní. Takový postup správce daně může vést k tomu, že daňová kontrola nakonec vůbec provedena nebude, resp. nebude prováděna ve zbytečně širokém rozsahu.
10. Žalovaný dále upřesnil, že začal prověřovat odkup vlastních akcií žalobkyně, a proto v rámci vyhledávací činnosti vyzval žalobkyni k poskytnutí některých relevantních podkladů a informací. Požadavky žalovaného mířily toliko na obecné okolnosti odkupu vlastních akcií žalobkyně, resp. v kontextu první odpovědi žalobkyně ze dne 10. 2. 2020 pak i na s tím související deklarované snížení základního kapitálu žalobkyně. V okamžiku, kdy žalovaný vyhodnotil, že je třeba podrobněji prověřit daňové souvislosti odkupu vlastních akcií žalobkyně od jejích akcionářů, zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, a to v přesně vymezeném rozsahu. Teprve v oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 3. 2021 žalovaný požádal o dokumenty týkající se přímo daňových aspektů odkupu vlastních akcií. V rámci daňové kontroly pak bude žalovaný blíže zjišťovat a prověřovat rozhodné skutečnosti odkupu vlastních akcií žalobkyně, a to z hlediska případných daňových důsledků této transakce. Žalovaný ale dosud nedisponuje poznatky, aby mohl ve věci učinit nějaký závěr. Cílem daňové kontroly tedy není doměření daně, ale podrobnější zjištění daňově relevantních skutečností, mj. i skutečného účelu zkoumané transakce, a jejich následné právní posouzení. Žalovaný se domnívá, že jeho vyhledávací činnost představovala právě ono zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ ve smyslu rozsudku NSS ze dne 2. 7. 2020, čj. 7 Afs 390/2019-44. Žalovaný si nenechal předložit kompletní účetnictví žalobkyně, jako v případě řešeném NSS v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, čj. 4 Afs 14/2017-36 (dále jen „rozsudek NSS čj. 4 Afs 14/2017-36“), publ. pod č. 3604/2017 Sb. NSS, ani tak podrobné doklady s bezprostředním dopadem na posouzení samotné otázky konkrétního zdanění jako v případě řešeném NSS v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, čj. 7 Afs 390/2019-44 (dále jen „rozsudek NSS čj. 7 Afs 390/2019-44“). Na tom, že informace získané žalovaným v rámci vyhledávací činnosti vedly následně k zahájení daňové kontroly v přesně vymezeném rozsahu, pak nelze shledat nic závadného.
11. I pokud by byla vyhledávací činnost žalovaného skutečně excesivní, jak tvrdí žalobkyně, nezpůsobí to samo o sobě nezákonnost následně zahájené daňové kontroly z důvodu jejího opakování. Takový závěr vyplývá z rozsudku NSS čj. 7 Afs 390/2019-44. Otázku zákonnosti daňové kontroly NSS ponechal k posouzení krajskému soudu, přičemž sám připustil i variantu, že právě zahájení daňové kontroly mohlo odstranit nezákonný stav původně způsobený překročením zákonného rámce vyhledávací činnosti. Vyhledávací činnost, která by svým rozsahem překročila svůj zákonný rámec, může být sama o sobě nezákonným zásahem ve smyslu rozsudku NSS čj. 4 Afs 14/2017-36. Proti vyhledávací

činnosti, kterou žalovaný v projednávaném případě prováděl, však žaloba nesměřuje. Žalovaný po žalobkyni nepožadoval opětovné poskytnutí dokumentů či informací, které již dříve žalovanému poskytla v rámci vyhledávací činnosti. Ve vztahu k nim proto daňová kontrola žádnou opakovanou faktickou zátěž nepředstavuje. Ovšem ani žalobkynina právní jistota nemohla být daňovou kontrolou dotčena, neboť žalovaný v rámci předchozí vyhledávací činnosti žádný závěr vůči žalobkyni neformuloval. Závěr bude formulován až v rámci daňové kontroly, která na předchozí vyhledávací činnost bezprostředně navazuje. Žalovaný proto soudu navrhl, aby žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Replika žalobkyně

12. Žalobkyně v replice na vyjádření žalovaného setrvala na názoru o nezákonnosti opakované daňové kontroly z důvodu překročení rámce vyhledávací činnosti. Argumentovala obdobně jako v žalobě, tj. tím, že žalovaný nezohlednil rozsah vyhledávací činnosti, šlo o tři výzvy, rozsah podkladů výzvami požadovaný a žalobkyní poskytnutý a časový rozsah vyhledávací činnosti. Žalovaný jako předmět vyhledávací činnosti označil posouzení nabytí vlastních akcií z pohledu zákona o daních z příjmů, což odpovídá i rozsahu nyní probíhající kontroly s označením „odkup vlastních akcií daňovým subjektem od akcionářů“. Žalobkyně zdůraznila, že v rámci vyhledávací činnosti žalovaný nedospěl k závěru, že by ze strany žalobkyně došlo k jakémukoliv porušení zákona. Žalovaný třemi výzvami nezjišťoval toliko „obecné okolnosti“ odkupu vlastních akcií. Žalovaný mj. vyžadoval veškerou smluvní dokumentaci týkající se nabytí vlastních akcií, doklady týkající se úhrad nabytých vlastních akcií nebo znalecké posudky na stanovení hodnoty akcií. Žalobkyně namítla, že s žádným vyhodnocením o nutnosti podrobnějšího prověření daňové souvislosti odkupu vlastních akcií ze strany žalovaného nebyla seznámena, a to ani v rámci nahlížení do daňového spisu. K tvrzení žalovaného, že teprve v oznámení o zahájení kontroly požádal o dokumenty týkající se přímo daňových aspektů odkupu vlastních akcií, uvedla, že tyto podklady nemohou zásadně přispět k objasnění věci. Jde o formální požadavky, některé podklady dokonce měl žalovaný k dispozici již před zahájením daňové kontroly ze Sbírký listin. Veškeré podklady pro posouzení daňové otázky měl již žalovaný k dispozici z vyhledávací činnosti. Pokud žalovaný skutečně nedisponuje poznatky, aby si mohl ve věci učinit nějaký závěr, pak se zjevně jedná o neplnění svých povinností, resp. nezákonné shromažďování informací o žalobkyni. Žalobkyně má za to, že v případě excesivní vyhledávací činnosti, u které šlo o skrytou daňovou kontrolu, tj. fakticky kompletní prošetření správnosti konkrétní daňové povinnosti, je následná daňová kontrola se stejným předmětem a rozsahem nezákonná. Opakování daňové kontroly, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je dle daňového řádu (až na dvě výjimky dle § 85a) nepřípustná.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

13. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí ve věci:
14. Dne 7. 1. 2020 žalovaný zaslal žalobkyni výzvu k poskytnutí údajů dle § 11 odst. 1 písm. d) a dle § 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu, v níž žalobkyni vyzval k poskytnutí údajů a dokumentů nezbytných pro správu daní, konkrétně informací týkajících se odkupu vlastních akcií v roce 2017, a to 1.) usnesení valné hromady o tomto odkupu vlastních akcií dle § 301 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve

znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obchodních korporacích“) a související podklady pro toto usnesení; 2.) informace dle § 307 zákona o obchodních korporacích, které však nejsou obsaženy ve zprávě představenstva o podnikatelské činnosti daňového subjektu za rok 2017: a) důvody nabytí akcií, k němuž došlo v průběhu účetního období, b) počet a jmenovitou hodnotu, nebo byly-li vydány kusové akcie, účetní hodnotu akcií nabytých a zcizených v průběhu účetního období a jejich podíl na upsaném základním kapitálu, který tyto akcie představují, c) počet a jmenovitou hodnotu, nebo byly-li vydány kusové akcie, účetní hodnotu akcií ve vlastnictví daňového subjektu a jejich podíl na upsaném základním kapitálu, a to na počátku a na konci účetního období, d) v případě nabytí nebo převodu za úplatu, protihodnotu poskytnutou za tyto akcie, e) uvedení osoby, od které daňový subjekt akcie nabyl, ledaže je nabyta na evropském regulovaném trhu; 3.) veškerou smluvní dokumentaci týkající se nabytí vlastních akcií; 4.) doklady týkající se úhrady nabytých vlastních akcií. V odůvodnění žalovaný uvedl, že z výroční zprávy daňového subjektu za rok 2017, dostupné ve Sbírce listin vyplývá, že daňový subjekt přistoupil v roce 2017 k odkupu 20 % vlastních akcií za celkovou hodnotu 575 116 000 Kč. Tato informace je zřejmá z vykázané záporné položky vlastního kapitálu společnosti (položka A.I.2. vlastní podíly), ze zprávy představenstva (strana 5) či z přílohy k účetní závěrce (strana 7). Požadované údaje jsou nezbytné pro správu daní a mohou být důkazním prostředkem při správě daní. Správce daně tyto údaje požaduje pro posouzení nabytí vlastních akcií z pohledu zákona o daních z příjmů.

15. Žalobkyně dne 10. 2. 2020 zaslala žalovanému usnesení valné hromady o odkupu vlastních akcií ze dne 22. 5. 2017 a zápis ze zasedání představenstva ze dne 22. 5. 2017. Jako důvod nabytí akcií žalobkyně označila změnu právní úpravy, kdy s účinností od 1. 1. 2017 přestal platit zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných obdobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“) a nabytí účinnosti nový zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o hazardních hrách“). Došlo ke změně podmínek, kdy nově podle zákona o hazardních hrách není potřeba mít základní kapitál nejméně 100 000 000 Kč, ale postačí, pokud má právnická osoba vlastní zdroje v minimální výši 2 000 000 EUR. Nadto žalobkyně v souvislosti s novým zákonem ukončila k datu 13. 3. 2017 kurzové sázení a provozuje okamžité loterie (prodej stíracích losů). V návaznosti na tyto výše uvedené změny akcionáři daňového subjektu rozhodli o snížení základního kapitálu, což bylo provedeno nejméně náročnou administrativní cestou, a to odkupem vlastních akcií daňového subjektu od akcionářů. Jednalo se odkup 20 000 000 ks kmenových akcií daňového subjektu na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě každé akcie 1 Kč. Úplatné nabytí akcií daňovým subjektem bylo schváleno v souladu s § 301 odst. 1 písm. a) zákona o obchodních korporacích valnou hromadou na jejím zasedání konaném dne 22. 5. 2017. Dalším krokem je plánované snížení základního kapitálu. Ostatní informace požadované ad 2) žalobkyně poskytla v přiložených dokumentech. Dále žalobkyně zaslala smlouvy o převodu akcií mezi ní a akcionáři ze dne 22. 5. 2017 (13 smluv), smlouvy o postoupení pohledávky mezi ní a akcionáři ze dne 22. 5. 2017, včetně oznámení o postoupení pohledávky (13 smluv) a dohody o započtení pohledávek mezi daňovým subjektem a akcionáři ze dne 22. 5. 2017 (25 dohod). Žalobkyně zaslala také výpis z účtu daňového subjektu jako potvrzení o úhradě nabytých vlastních akcií.
16. Dne 20. 3. 2020 zaslal žalovaný žalobkyni druhou výzvu k poskytnutí údajů dle shodných ustanovení daňového řádu jako v první výzvě a žalobkyni vyzval k poskytnutí znaleckého posudku vypracovaného společností APELEN Valuation s.r.o. ze dne 18. 5. 2017, ve

kterém tento znalecký ústav stanovil hodnotu akcií daňového subjektu, a to včetně veškerých případných dodatků a příloh.

17. Dne 22. 5. 2020 žalobkyně zaslala všech 13 posudků vypracovaných společností APELEN Valuation s.r.o.
18. Poslední (třetí) výzvu zaslal žalovaný žalobkyni dne 27. 10. 2020, v níž ji vyzval k poskytnutí všech dokumentů týkajících se snížení základního kapitálu v souvislosti s odkupem vlastních akcií v roce 2017, zejména usnesení valné hromady o snížení základního kapitálu. V odůvodnění uvedl, že žalobkyně poskytla zápis ze zasedání valné hromady ze dne 22. 5. 2017, jehož předmětem byl mj. odkup vlastních akcií daňovým subjektem, nikoli však snížení základního kapitálu. Ve smyslu § 516 zákona o obchodních korporacích dochází ke snížení základního kapitálu akciové společnosti na základě usnesení valné hromady.
19. Na výzvu reagovala žalobkyně sdělením ze dne 30. 11. 2020, v němž uvedla, že prodej poslední emise losů daňového subjektu dle zákona o loteriích bude v souladu s herním plánem okamžité loterie „Perfektní dárek“ ukončen 31. 1. 2021 a nárok na výhru je nutné uplatnit nejpozději do 2. 3. 2021. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně zaznamenala výklad, dle kterého v případech emise losů dle zákona o loteriích je nutné po celou dobu „životnosti“ losů, tj. v tomto případě do 2. 3. 2021, splňovat podmínky stanovené tímto zákonem, tj. i výši základního kapitálu 100 mil. Kč, rozhodla se žalobkyně z důvodu obezřetnosti snížit základní kapitál až po datu 2. 3. 2021. Takový postup je zcela v souladu se zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) a se zákonem o obchodních korporacích. Žalobkyně nabytím vlastních akcií za účelem snížení základního kapitálu v roce 2017 žádné ustanovení občanského zákoníku ani zákon o obchodních korporacích neporušila. Dále žalobkyně uvedla, že o snížení základního kapitálu by měli akcionáři rozhodnout na nejbližší valné hromadě, a tudíž ke snížení základního kapitálu dojde v roce 2021, ne však před 2. 3. 2021. Žalobkyně přiložila ještě stanovisko k odkupu vlastních akcií vypracované advokátem Mgr. Závěšem Hlaváčem a herní plán okamžité loterie „Perfektní dárek“.
20. Daňová kontrola byla zahájena dne 18. 3. 2021, kdy bylo žalobkyni doručeno oznámení ze dne 11. 3. 2021 o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu. Předmětem daňové kontroly je daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017. Rozsah daňové kontroly je vymezen jako odkup vlastních akcií daňovým subjektem od akcionářů ve zdaňovacím období, které je předmětem daňové kontroly. K provádění daňové kontroly měla žalobkyně předložit účtový rozvrh platný pro dané zdaňovací období, výpisy z účtů, na kterých bylo účtováno v souvislosti s odkupem vlastních akcií, dokumenty, na jejichž základě daňový subjekt posoudil daňový režim úhrad akcionářům v souvislosti s odkupem vlastních akcií ve vztahu k předmětu daňové kontroly, interní směrnice či obdobné dokumenty vztahující se k předmětu daňové kontroly, případné další relevantní důkazní prostředky týkající se nabytí vlastních akcií, které dosud nebyly správci daně předloženy v rámci odpovědi na shora uvedené výzvy.
21. V podání ze dne 29. 4. 2021 žalobkyně namítla nezákonnost opakované daňové kontroly z týchž důvodů jako nyní v žalobě. Zaslala účtový rozvrh platný pro rok 2017. Současně uvedla, že výpis z účtů, na kterých bylo účtováno v souvislosti s odkupem vlastních akcií, je detailně popsán ve výroční zprávě za rok 2017, jejíž součástí je účetní závěrka, včetně přílohy k účetní závěrce za rok 2017, tj. podkladech uložených ve Sběrce listin. Přesto ho ale žalobkyně s odkazem na zásadu součinnosti zaslala. Žalobkyně dále uvedla, že

nerozumí požadavku na zaslání dokumentů, na jejichž základě posoudila daňový režim úhrad akcionářům v souvislosti s odkupem vlastních akcií ve vztahu k předmětu kontroly. Neví totiž, co má žalovaný tímto požadavkem na mysli a jaké dokumenty požaduje předložit. V daném případě šlo o prodej cenných papírů, kdy aplikace zdanění je otázkou akcionářů. Žalobkyně nerozumí ani požadavku na zaslání interní směrnice či obdobných dokumentů vztahujících se k předmětu daňové kontroly a směrnice či obdobných dokumentů týkajících se nabytí vlastních akcií, neboť neví, co takovými dokumenty žalovaný míní. Závěrem žalobkyně podotkla, že neví, co žalovaný fakticky hodlá v rámci daňové kontroly prověřovat, když veškeré relevantní podklady a vysvětlení si vyžádal již v rámci předcházející daňové kontroly skrytě vedené jako vyhledávací činnost, příp. tyto jsou popsány v příloze k účetní závěrce zveřejněné ve Sbírce listin, tj. ve veřejně dostupném zdroji. Dle jejího názoru žalovaný nezákonně zahájil opakovanou daňovou kontrolu zjevně za účelem nikoliv prověření daně, nýbrž jejího doměření.

Posouzení žaloby soudem

22. Podle § 82 odst. 1 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, se může žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
23. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.
24. Podle § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. 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.
25. V žalobě specifikovaný zásah žalovaného má povahu trvajících zásahu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18), neboť je v něm spatřováno zahájení a provádění daňové kontroly, která dosud nebyla ukončena. Žaloba je proto včasná.
26. Stejně tak je žaloba přípustná, neboť u žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jenž spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly, není stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, publikován pod č. 3686/2018 Sb. NSS, bod 50). Žalobkyně tedy nemusela využít těchto prostředků před podáním zásahové žaloby.
27. Soud dále ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud rozhodl ve věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem souhlasili. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
28. Před vlastním posouzením důvodnosti žaloby odkazuje soud na obsáhlou a konstantní judikaturu jak vlastní, např. rozsudek ze dne 7. 12. 2021, čj. 43 Af 31/2020-57, tak NSS a připomíná, že podle rozsudku NSS ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS, *„je ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně, tedy zároveň – splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na*

svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (zásahem v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brožit opakování zásahu (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ Aplikovatelnost poslední z uvedených podmínek byla v důsledku novely s. ř. s. provedené zákonem č. 303/2011 Sb. upravena v tom smyslu, že její naplnění není nutné v těch případech, kdy se žalobce domáhá pouze určení nezákonnosti zásahu.

29. Podle judikatury může být podle okolností zahájení a provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, neboť tímto postupem správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). NSS v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 34/2014-39, rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „daňová“ práva (zejména právo na správné stanovení daně) a „nedaňová“ práva (např. právo na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby daňového subjektu, právo na ochranu vlastnictví, právo podnikat nebo provozovat jinou hospodářskou činnost). Ve vztahu k „daňovým“ právům uvedl, že se plně uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, tedy tato práva lze chránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí. Proti nezákonné daňové kontrole zasahující do „nedaňových“ práv daňového subjektu připustil možnost využití ochrany zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci jen v souladu se zákonem (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, čj. 3566/2017 Sb. NSS, bod 43). Slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně – jeho jednání v kontrole – udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. Předmětem je daňová kontrola *per se*, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry daňového subjektu zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřipustného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly.
30. Zahájením a prováděním daňové kontroly tak může být žalobkyně zkrácena na svých právech tím, že tento zásah, jenž není rozhodnutím, je přímo zaměřen proti ní, neboť daňová kontrola probíhá přímo vůči ní jako daňovému subjektu. Podmínky č. 1, 2, 4 a 5 stanovené ve výše citovaném rozsudku NSS při posuzování důvodnosti žaloby tudíž byly splněny. Soud proto posuzoval, zda je tento zásah i nezákonný (3. podmínka).
31. Nezákonnou daňovou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu daňovou kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). V první řadě v úvahu připadá ochrana před tím, že

daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá, ačkoli zahájena být podle právních předpisů vůbec neměla. Součástí zákonných limitů kontroly jsou pak časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění; zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 42).

32. Soud konstatuje, že je mezi účastníky řízení nesporné, že v projednávané věci byla u žalobkyně dne 18. 3. 2021 zahájena daňová kontrola (doručením oznámení ze dne 11. 3. 2021) daně z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017.
33. Jádrem sporu mezi účastníky řízení spočívá v tom, zda jde o opakování daňové kontroly, když žalobkyně považuje předcházející vyhledávací činnost žalovaného za skrytou daňovou kontrolu.
34. Při posouzení této základní otázky soud přihlédl k tomu, že vyhledávací postupy jsou upraveny v dílu 2 hlavy VI „řízení a další postupy“ daňového řádu. Ustanovení § 78 zní takto: (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** (důraz přidán soudem), c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle [§ 9 odst. 3](#), d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.
35. Daňová kontrola je upravena v hned následujícím dílu 3 téže hlavy VI „řízení a další postupy“, přičemž dle § 85 odst. 1 daňového řádu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
36. Judikatura správních soudů vyjadřující se ke vztahu vyhledávacích postupů a daňové kontroly se nejčastěji týká místního šetření. Dle soudu lze tuto judikaturu vztáhnout i na nyní řešený spor, neboť místní šetření je jedním z vyhledávacích postupů [viz § 78 odst. 3 písm. d) daňového řádu], přičemž pro nyní posuzovaný případ je relevantní § 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu (výše zdůrazněn).
37. 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.
38. NSS 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 [zde myšleno zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010; dnes upraveno v § 80 daňového řádu – pozn. zdejšího soudu] 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)[dnes § 60 daňového řádu – pozn. zdejšího soudu] je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu § 16 daňového řádu [dnes § 85 a násl. daňového řádu – pozn. zdejšího soudu] 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 správnou 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.“

39. V rozsudku čj. 4 Afs 14/2017-36NSS označil za nepřípustné, 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. NSS navázal na závěry rozsudku ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004-80, 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 zabývá 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.“
40. Na uvedená rozhodnutí a v nich obsaženou argumentaci pak navázal NSS v rozsudku 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. NSS 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 přespříliš extenzivní a neodpovídající východiskům a principům právní úpravy vyhledávací činnosti (místního šetření). Byl názoru, že správce daně nebyl oprávněn postupovat v rámci místního šetření, nýbrž měl zahájit formalizovaný kontrolní postup (daňovou kontrolu), ve kterém by daňový subjekt disponoval jasně upravenými procesními právy. 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)“.

41. NSS v rozsudku čj. 7 Afs 390/2019-44, přitom 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 výzkum a vývoj. 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 výzkum a vývoj nebo zda se jedná o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování odpovídá spíše již daňové kontrole. 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. NSS přitom opakovaně zdůraznil, že podle § 78 odst. 1 daňového řádu má správce daně v rámci vyhledávací činnosti „pouze“ vyhledávat důkazní prostředky na daňové subjekty a zjišťovat plnění povinností při správě daně, přičemž dle NSS se musí jednat o prosté zjišťování podkladových informací, tj. mapování terénu. NSS 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)“.

42. Závěry vyslovené ve shora připomínaném rozsudku NSS čj. 4 Afs 14/2017-36, byly opakovaně aprobovány i v řadě dalších rozhodnutí správních soudů. NSS v rozsudku ze dne 10. 5. 2018, čj. 5 Afs 301/2019-30, i s poukazem na shora reprodukované závěry rozsudku čj. 7 Afs 390/2019-44 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 (důraz přidal zdejší soud).** NSS v rozsudku ze dne 10. 5. 2021, čj. 5 Afs 301/2019-30, 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.
43. NSS v rozsudku ze dne 20. 5. 2019, čj. 4 Afs 77/2019-34, s poukazem na právní názor vyplývající z výše připomínaných rozsudků čj. 1 Afs 70/2004-80 a čj. 4 Afs 14/2017-36, 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.** NSS přitom konstatoval, že tyto skutečnosti je namíste 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** (důraz přidán zdejším soudem).
44. Obdobná východiska byla reflektována např. v rozsudcích NSS ze dne 11. 4. 2019, čj. 7 Afs 287/2018-45, a 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).
45. Soud pro doplnění uvádí i komentářovou literaturu k § 78 daňového řádu trefně shrnující judikaturu správních soudů relevantní pro nyní posuzovanou věc: „*Soudní moc došla k závěru, že v rámci vyhledávací činnosti nelze vyzvat daňový subjekt k předložení celého účetnictví, jelikož by tímto docházelo k obcházení institutu daňové kontroly (NSS [4 Afs 14/2017](#)). V navazující judikatuře (NSS [4 Afs 77/2019](#), [7 Afs 390/2019](#)) NSS označil za nezákonnou výzvu, kterou se správce daně domáhal provedení místního šetření s předložením konkrétních daňových dokladů a místní šetření, v rámci kterého požadoval kompletní dokumentaci k odčitatelné položce na výzkum a vývoj. NSS zde opět spatřoval obcházení institutu daňové kontroly. Zůstává otázkou, co lze v rámci místního šetření realizovaného mimo kontrolní postup vlastně po daňovém subjektu požadovat. **Tak, jak je judikatura nyní nastavena, se zdá, že nelze požadovat kompletní dokumentaci k určité otázce (například k odpočtům daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2020), avšak jen dílčí podklady, kupříkladu k jednomu obchodnímu případu, tak, aby si správce daně byl schopen udělat obrázek o fungování daňového subjektu. Jinými slovy, aby opravdu vyhledával a mapoval terén,***

nekontroloval v pravém slova smyslu.“ (in Rozehnal Tomáš, Daňový řád. Praktický komentář. Wolters Kluwer, Praha 2019, dostupný v ASPI)

46. Daňová kontrola je zahájena jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, (písemným či ústním), který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti – je při něm vymezen předmět, rozsah daňové kontroly a 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), srov. shodně rozsudek NSS soudu ze dne 22. 12. 2015, čj. 4 Afs 238/2015-29.
47. V rozsudku NSS čj. 7 Afs 390/2019-44 byla rovněž naznačena tři kritéria pro hodnocení postupu správce daně, a to pensum dokladů odpovídající místnímu šetření či již daňové kontrole, okolnosti předcházející místnímu šetření (např. zda správce daně již před místním šetřením konkrétně stanovil, jaké listiny mu mají být předloženy) a okolnosti následující po místním šetření. V nyní souzeném případě je relevantní kritérium pensum dokladů. Druhá dvě kritéria nejsou plně aplikovatelná, neboť vyhledávací činnost žalovaného spočívala ve třech výzvěch dle § 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu (zjišťování údajů týkajících se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně), nikoli v „jednorázovém“ místním šetření dle § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu.
48. Ze shora představeného právního a navazujícího judikaturního rámce je v nyní posuzovaném případě zjevné, že je třeba zkoumat, zda tři výzvy žalovaného skutečně byly pouhým úkonem realizovaným v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu, nebo zda je třeba je se zřetelem k okolnostem případu považovat již za zastřenou zahájenou daňovou kontrolu v materiálním smyslu. Jinými slovy řečeno: zda žalovaný skutečně toliko zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval okolnosti relevantní pro posouzení daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017.
49. Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba v této souvislosti kromě jiného reflektovat, zda správcem daně vyžádané a prověřované pensum dokladů týkajících se odkupu vlastních akcií stále ještě odpovídá vyhledávací činnosti, nebo zda se jedná o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování představuje již natolik intenzivní dopad do práv žalobkyně, že ji vystavuje důsledkům fakticky srovnatelným s režimem daňové kontroly.
50. Dále soud pro příklad pensa dokladů vyžadovaného správcem daně označeného NSS za ještě odpovídající vyhledávací činnosti uvádí skutkové okolnosti případu řešeného v rozsudku NSS ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 393/2019-54. V rámci místního šetření prováděného u DPH za jednotlivá měsíční zdaňovací období roku 2013 byly tamnímu správci daně předloženy pouze k ohledání kniha faktur přijatých a vydaných v roce 2013, vydané a přijaté faktury 2013 a obchodní smlouvy, přičemž všechny tyto písemnosti byly vráceny a správci daně byly poskytnuty kopie knihy faktur přijatých 2013, knihy faktur vydaných 2013, knihy faktur přijatých ITZ CV s. r. o. 2013, faktury č. 95/2013 s přílohou, faktury č. 602/2013 s přílohami a vybraných obchodních smluv k těmto fakturám. Současně bylo dohodnuto, že veškeré další faktury přijaté od ITZ CV s. r.o. v roce 2013 včetně všech příloh a souvisejících obchodních smluv budou správci daně zaslány elektronicky do 10. 7. 2015. Protokol o místním šetření současně zachycuje vyjádření jednatele daňového subjektu ke spolupráci se společností ITZ CV s. r.o. Později zahájil

správce daně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období duben 2013 až prosinec 2013 a daně z příjmů právnických osob za rok 2013. Krajský soud v Ústí nad Labem uzavřel (a s tímto názorem se NSS ve výše zmíněném rozsudku ztotožnil), že místní šetření se omezilo na otázky spolupráce mezi daňovým subjektem a společností ITZ CV s. r. o. včetně získání podkladů s touto spoluprací souvisejících, tudíž správce daně v souladu s § 80 odst. 1 daňového řádu užil místní šetření k tomu, aby vyhledal důkazní prostředky. NSS tedy nepovažoval místní šetření za zastřenou daňovou kontrolu.

51. Dále soud pro příklad pensa dokladů vyžadovaného správcem daně označeného NSS již za vybočující z vyhledávací činnosti uvádí skutkové okolnosti případu řešeného v rozsudku NSS ze dne 1. 3. 2022, čj. 7 Afs 231/2021 – 31. Dne **12. 1. 2016** proběhlo **místní šetření**, jehož předmět byl vymezen jako „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 roku 2010, 2012, 2013 a 2014.“ Během místního šetření byl úředním osobám správce daně **předložen k nahlédnutí značný počet listin týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj** (jedná se většinou o jednotlivé projekty výzkumu a vývoje spolu se související technickou dokumentací a jejich vyhodnocením). Úřední osoby si **převzaly kopie některých z těchto listin – tabulky s vyznačením procentuálního zapojení zaměstnanců stěžovatelky do projektů výzkumu a vývoje a s rozdělením skutečných nákladů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje, soupis faktur na jednotlivé projekty a oddělenou evidenci nákladů a doklady (technickou dokumentaci a vyhodnocení) týkající se projektu „Digital Signage s integrovaným multimediálním přehrávačem“**. Daňový subjekt pak úředním osobám při tomto místním šetření poskytl i **vysvětlení kalkulace odpočtu na výzkum a vývoj**. Dne **14. 3. 2016** převzala úřední osoba správce daně od daňového subjektu **CD s dalšími 40 doklady** týkajícími se projektů výzkumu a vývoje za roky 2012 až 2014 (jedná se o projektovou dokumentaci týkající se jednotlivých projektů výzkumu a vývoje). Dne **24. 5. 2017** (tedy po uplynutí více než jednoho roku od místního šetření) proběhlo v sídle žalovaného jednání, jehož předmětem bylo **zahájení daňové kontroly** na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014, a to v rozsahu „ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014“. Během tohoto jednání úřední osoby správce daně uvedly, že se již seznámily se všemi důkazními prostředky získanými při místním šetření a následně poskytnutými na CD – tyto důkazní prostředky budou využity v rámci daňové kontroly. Za účelem provedení daňové kontroly úřední osoby po daňovém subjektu požadovaly předložit další doklady vyjmenované v protokolu (zejm. výkazy práce jednotlivých osob podílejících se na řešení projektů výzkumu a vývoje; postupy práce a rozpisy práce jednotlivých pracovníků; měsíční mzdové listy pracovníků včetně jejich pracovních smluv popř. dohod o provedení práce; harmonogram postupu prací na jednotlivých projektech; technickou dokumentaci a vyhodnocení k jednotlivým projektům a vyhodnocení projektů, pokud tyto nebyly žalovanému již předány; a dále pak jakékoliv další důkazní prostředky prokazující oprávněnost uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj). NSS shrnul, že správce daně si na daňovém subjektu vyžádal veškeré doklady týkající se odčitatelné položky na výzkum a vývoj, nechal si pořídit kopie některých těchto podkladů, následně si vyžádal další podklady týkající se výzkumu a vývoje a tyto poté hodnotil. NSS nakonec uzavřel, že zkoumaný postup správce daně byl daňovou kontrolou (zaměřenou na odečitatelnou položku na výzkum a vývoj), a nikoliv místním šetřením.

52. Dále soud na podkladě rozsudku NSS čj. 4 Afs 77/2019-34, vyhodnotil, že v případě získaných indicií nasvědčujících možnému nesprávnému stanovení daně správce daně vybočí z mezí vyhledávací činnosti, pokud tato činnost směřuje již k zevrubné kontrole daňové povinnosti. V případě řešeném NSS ve výše zmíněném rozsudku správce daně při jiné své činnosti získal pochybnosti o oprávněnosti odpočtů DPH daňového subjektu, které chtěl zkoumat v rámci místního šetření, přičemž ve výzvě k umožnění místního šetření požadoval „*předložení přijatých daňových dokladů z jednotlivých zdaňovacích období od počátku roku 2017 až do současnosti, které byly v kontrolních hlášeních zahrnuty do oddílu B.3.*“ Správce daně dále požadoval, aby byly doloženy „*související evidence zakázek, případně aby byl přítomen zástupce daňového subjektu, který by byl schopen sdělit, jak byla jednotlivá plnění využita pro ekonomickou činnost daňového subjektu.*“. NSS shledal takovou výzvu jako nezákonný zásah, neboť vybočila z mezí vyhledávací činnosti, protože směřovala již k zevrubné kontrole daňové povinnosti.
53. V nyní posuzované věci žalovaný v první výzvě požadoval usnesení valné hromady o odkupu vlastních akcií a související podklady pro toto usnesení, informace dle § 307 zákona o obchodních korporacích, které nejsou obsaženy ve zprávě představenstva o podnikatelské činnosti daňového subjektu za rok 2017: a) důvody nabytí akcií, k němuž došlo v průběhu účetního období, b) počet a jmenovitou hodnotu, nebo byly-li vydány kusové akcie, účetní hodnotu akcií nabytých a zcizených v průběhu účetního období a jejich podíl na upsaném základním kapitálu, který tyto akcie představují, c) počet a jmenovitou hodnotu, nebo byly-li vydány kusové akcie, účetní hodnotu akcií ve vlastnictví daňového subjektu a jejich podíl na upsaném základním kapitálu, a to na počátku a na konci účetního období, d) v případě nabytí nebo převodu za úplatu, protihodnotu poskytnutou za tyto akcie, e) uvedené osoby, od které žalobkyně akcie nabyla, ledaže je nabyla na evropském regulovaném trhu. Dále žalovaný požadoval veškerou smluvní dokumentaci týkající se nabytí vlastních akcií a doklady týkající se úhrady nabytých vlastních akcií. Ve druhé výzvě požadoval znalecký posudek na hodnotu akcií, respektive žalobkyně nakonec poskytla všech 13 posudků na všechny akcie. Ve třetí výzvě žalovaný požadoval všechny dokumenty týkající se snížení základního kapitálu v souvislosti s odkupem vlastních akcií - zejména usnesení valné hromady o snížení základního kapitálu.
54. Žalobkyně na všechny výzvy reagovala a požadované údaje poskytla (vyjma usnesení valné hromady o snížení základního kapitálu, které by dle žalobkyně mělo být přijato až po 2. 3. 2021).
55. V daňové kontrole žalovaný požadoval účtový rozvrh platný pro rok 2017, výpisy z účtů, na kterých bylo účtováno v souvislosti s odkupem vlastních akcií, dokumenty, na jejichž základě daňový subjekt posoudil daňový režim úhrad akcionářům v souvislosti s odkupem vlastních akcií ve vztahu k předmětu daňové kontroly, interní směrnice či obdobné dokumenty vztahující se k předmětu daňové kontroly, případně další relevantní důkazní prostředky týkající se nabytí vlastních akcií, které dosud nebyly správci daně předloženy v rámci odpovědi na shora uvedené výzvy.
56. Soud spatřuje odlišnost od výše zmíněného rozsudku NSS ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 393/2019-54, v tom, že tamní správce daně si sice vyžádal také kvantitativně velké množství údajů, smluv apod., ale mapoval terén jen v linii spolupráce s jedním subjektem společností ITZ CV s.r.o. – a to i ve vztahu k pak zahájené daňové kontrole na celé DPH a daně z příjmu právnických osob. Naproti tomu nyní žalovaný nemapoval terén v linii

odkupu akcií od jednoho subjektu, ale vyžádal si údaje k odkupu všech akcií a pak formálně zahájil daňovou kontrolu týkající se odkupu všech akcií. Ostatně ve formálně zahájené daňové kontrole žalovaný požadoval pouze účtový rozvrh, přičemž ostatní jím vyžádané informace jsou dostupné ve Sbírce listin nebo je žalobkyně nemohla předložit, neboť byla toho názoru, že danění odkupu vlastních akcií mělo být provedeno u akcionářů, nikoli u ní ve formě srážkové daně. Soud naopak vidí paralelu s druhým citovaným rozsudkem NSS ze dne 1. 3. 2022, čj. 7 Afs 231/2021–31. Tamní správce daně si za roky 2010, 2012, 2013 a 2014 převzal tabulky s vyznačením procentuálního zapojení zaměstnanců stěžovatelky do projektů výzkumu a vývoje a s rozdělením skutečných nákladů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje, soupis faktur na jednotlivé projekty, oddělenou evidenci nákladů a projektovou dokumentaci týkající se jednotlivých projektů výzkumu a vývoje a ještě si vyžádal vysvětlení kalkulace odpočtu na výzkum a vývoj, přičemž daňovou kontrolu pak zahájil na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014, a to v rozsahu ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Tamní správce daně si ve vyhledávací činnosti vyžádal veškeré doklady týkající se odčitatelné položky na výzkum a vývoj, což NSS považoval již za provádění daňové kontroly. Nynější žalovaný si rovněž vyžádal všechny údaje rozhodné k posouzení daňového aspektu odkupu všech vlastních akcií.

57. V nyní řešeném případě žalovaný třemi výzvami prověřoval okolnosti odkupu vlastních akcií. Soud na základě výše nastíněných úvah hodnotí v souhrnu tři výzvy žalovaného (ale už i první výzvu samu o sobě) jako již vybočující z mezí vyhledávací činnosti, neboť směřují k zevrubné kontrole daňového aspektu odkupu vlastních akcií a snížení základního kapitálu, neboť žalovaný vyžadoval veškerou smluvní dokumentaci a doklady týkající se úhrady, požadoval doložit i znalecké posudky na hodnotu akcií, tedy zjišťoval informace zcela konkrétní a postačující pro zjištění výše daně, a to za situace, kdy si měl pouze rozptýlit pochybnosti o ne/provedeném danění odkupu vlastních akcií, a to prověřením danění odkupu vlastních akcií srážkovou daní na jednom dílčím případě (kupříkladu k odkupu jedné akcie či jen malého počtu akcií či odkupu jen od jedné fyzické osoby). Jako akceptovatelné pro vyhledávací činnost by soud považoval například pouze požadování usnesení valné hromady o odkupu vlastních akcií, usnesení valné hromady o snížení základního kapitálu a smluvní dokumentaci a s ní související doklady týkající se úhrady pouze např. k jednomu akcionáři - fyzické osobě, nikoli však všech akcií. Tím by žalovaný získal pouze předběžné informace, z nichž by již byl schopen posoudit, zda byl odkup akcií správně daněn srážkovou daní, nebo zda bude nutné hlubší prověření v rámci zahájení daňové kontroly.
58. Soud tak může shrnout, že žalovaný vybočil z mezí vyhledávací činnosti, překročil meze pouhého mapování terénu a zajišťování dílčích podkladů, neboť si vyžádal kompletní dokumentaci k otázce zdanění odkupu vlastních akcií. Soud tak má za to, že v nyní projednávané věci žalovaný vyžádal třemi výzvami značné množství podkladů, kdy přesáhl pouhou vyhledávací činnost, a tak již prováděl „zastřenou“ daňovou kontrolu. Soud zdůrazňuje, že žalobce se domáhá vydání rozsudku, kterým soud určí, že daňová kontrola zahájená dne 18. 3. 2021 je nezákonným zásahem, a zároveň zakáže žalovanému v tomto nezákonném zásahu pokračovat. Žalobce se tedy nedomáhá vyslovení nezákonnosti úkonů žalovaného, které doručení oznámení o zahájení daňové kontroly předcházely.

59. Dále se soud vyjadřuje k tomu, zda daňová kontrola zahájená dne 18. 3. 2021 je nezákonná z důvodu opakování, nebo zda formálním zahájením daňové kontroly došlo k odstranění nezákonného stavu.
60. K tomu soud odkazuje na mnohokrát již zmíněný rozsudek NSS čj. 7 Afs 390/2019–44, respektive potom, co v tamním řízení znovu rozhodl Krajský soud v Ústí nad Labem a byla podána proti jeho rozsudku kasační stížnost, na také již zmíněný rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2022, čj. 7 Afs 231/2021-31. NSS v tam řešeném případě posoudil otázku, zda daňová kontrola formálně zahájená po již proběhlém místním šetření majícím svým rozsahem již charakter daňové kontroly, je nezákonná z důvodu opakování, nebo zda skutečnost, že žalovaný následně zahájil daňovou kontrolu, ve své podstatě vedla k odstranění nezákonného stavu. NSS v rozsudku čj. 7 Afs 390/2019-44, nastínil dva kroky řešení tamního případu, a to zaprvé, zda správce daně překročil meze pouhého mapování, a zadruhé zda tato skutečnost zakládá nezákonnost (opakovanost) daňové kontroly zahájené u stěžovatelky dne 24. 5. 2017 (či zda skutečnost, že žalovaný následně zahájil daňovou kontrolu, ve své podstatě vedla k odstranění nezákonného stavu).
61. NSS v nejnovějším a shora již zmíněném rozsudku ze dne 1. 3. 2022, čj. 7 Afs 231/2021-31, konstatoval, že pokud správce daně dne 24. 5. 2017 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014, a to opětovně v rozsahu ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014, jednalo se skutečně o daňovou kontrolu opakovanou. ... [37] V projednávané věci je přitom nesporné, že zahájená daňová kontrola se týkala odečitatelné položky na výzkum a vývoj, tj. týkala se skutečností, které již byly (materiálně v rámci postupu označeného jako místní šetření) kontrolovány (viz výše). **Sohledem na časový odstup takto zahájené daňové kontroly od posledního úkonu při předcházejícím kontrolním postupu („místním šetření“) lze přitom legitimně usuzovat na to, že v pořadí první kontrolní postup byl již ukončen.** Aby tedy bylo lze takovou daňovou kontrolu zahájit, musely by být splněny citované podmínky § 85 odst. 5 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že splnění uvedených podmínek přípustnosti opakované daňové kontroly žalovaný ani netvrdí (a toto neplyne ani ze správního spisu – těžko lze nadto v nyní přezkoumávané situaci dojít k závěru, že by zde mohly být nějaké skutečnosti nebo důkazy, které žalovaný bez svého zavinění nemohl uplatnit před samotným zahájením daňové kontroly), nelze jinak, než označit daňovou kontrolu zahájenou dne 24. 5. 2017 za zahájenou v rozporu se zákonem.
- Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že si uvědomuje důsledky výše uvedených závěrů pro žalovaného, resp. pro finanční správu. V tomto ohledu však opakovaně zdůrazňuje, že jeho závěry se týkají pouze nynější (vysoce atypické) skutkové situace založené mj. na vztahu mezi množstvím vyžádaných a převzatých dokladů a rozsahem kontrolované oblasti daňové povinnosti stěžovatelky (postup žalovaného nebyl zaměřen na celou daňovou povinnost stěžovatelky, nýbrž pouze na odečitatelnou položku na výzkum a vývoj); na tom, že během místního šetření nedošlo pouze k převzetí podkladů, nýbrž úředním osobám žalovaného byly stěžovatelkou vysvětlovány určité aspekty její výzkumné činnosti; na značeném odstupu mezi provedeným místním šetřením a následně zahájenou daňovou kontrolou atp. **Výše učiněné závěry proto nelze generalizovat a aplikovat na veškeré daňové kontroly zahájené po provedeném místním šetření, resp. na další jiné (skutkově odlišné) situace.**
62. Soud závěry plynoucí z právě citovaného rozsudku NSS aplikuje na nyní posuzovaný případ, přičemž dospívá k následujícímu: V případě posuzovaném NSS (skutkové okolnosti jsou zmíněny v bodě 52 tohoto rozsudku) byl časový interval mezi místním šetřením a

zahájením daňové kontroly 16 měsíců, respektive mezi převzetím CD a zahájením daňové kontroly 14 měsíců. V nyní posuzovaném případě žalovaný zaslal výzvy ve dnech 7. 1. 2020, 20. 3. 2020, a 27. 10. 2020, poslední odpověď žalobkyně byla doručena žalovanému dne 30. 11. 2020. Dne 4. 12. 2020 vyhotovil žalovaný úřední záznam dle § 63 daňového řádu. Daňová kontrola byla zahájena dne 18. 3. 2021. Časový interval mezi posledním úkonem žalobkyně ze dne 30. 11. 2020 a zahájením kontroly dne 18. 3. 2021 trval cca 3,5 měsíce. Dle soudu tak časový odstup není velký, resp. dosahuje pouze ¼ intervalu v případě posuzovaném NSS. Dle soudu tak tři výzvy žalovaného (materiálně naplňující daňovou kontrolu) mají i časovou souvislost s daňovou kontrolou zahájenou dne 18. 3. 2021. Zastřenou daňovou kontrolu v podobě tří výzev žalovaného nelze k datu 18. 3. 2021 (kdy byla formálně zahájena daňová kontrola) považovat za ukončenou. Soud opět připomíná, že žalobce se domáhá vydání rozsudku, kterým soud určí, že daňová kontrola zahájená dne 18. 3. 2021 je nezákonným zásahem, a zároveň zakáže žalovanému v tomto nezákonném zásahu pokračovat. Žalobce se tedy nedomáhá vyslovení nezákonnosti úkonů žalovaného, které doručení oznámení o zahájení daňové kontroly předcházely. Soud tak má za to, že formálním zahájením daňové kontroly dne 18. 3. 2021 došlo ve své podstatě k odstranění nezákonného stavu spočívajícího v provádění „zastřené“ daňové kontroly v podobě tří výzev žalovaného. Nejde tedy o případ, kdy by daňová kontrola formálně zahájená dne 18. 3. 2021 byla nezákonná z důvodu opakování. Ostatně, judikatura správních soudů (např. rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 393/2019-54, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 12. 2021, čj. 31 Af 48/2020-84, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2021, čj. 18 Af 11/2021-49) implicitně připouštějí možnost posuzovat okamžik zahájení daňové kontroly tím, že řeší otázku, zda daňová kontrola byla zahájena již místním šetřením, nikoli až pozdějším formálním zahájením daňové kontroly (a následně z toho dovozovat prekluzi stanovení daně). Soud nad rámec nutného dodává, že za rozhodný okamžik pro přerušování běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu by považoval již zaslání první výzvy.

63. Soud k doplnění žaloby ohledně nezpřístupnění vyhledávací části spisu žalovaným, který písemnost ze dne 4. 12. 2020 (jíž reagoval na žádost žalobkyně o zaslání písemnosti) označil jako záznam dle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu sloužící výlučně pro potřeby správce daně, předně konstatuje, že předmětem žaloby je žalobkyní označený zásah v podobě zahájení daňové kontroly dne 18. 3. 2021, který žalobkyně označuje za nezákonný z důvodu opakování daňové kontroly. V doplnění žaloby označený úkon v podobě nezpřístupnění vyhledávací části spisu žalovaného nemá žádnou souvislost se zásahem označeným v žalobě. Soud proto pouze nad rámec nutného odůvodnění uvádí následující: Soud se seznámil s obsahem této písemnosti a dospěl k závěru, že jejím nezpřístupněním nemohla být žalobkyně jakkoliv zkrácena na uplatňování svých procesních práv či plnění procesních povinností v průběhu daňové kontroly, případně navazujícího doměřovacího řízení. Právě skutečnost, zda písemnost má vliv na uplatňování práv či plnění povinností daňového subjektu, je určující pro posouzení otázky, zda nezpřístupnění písemnosti založené ve vyhledávací části spisu bylo nezákonným zásahem, před nímž se lze domáhat ochrany žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s., což však žalobkyně v tomto řízení nečiní. Byť daný úřední záznam obsahuje jisté informace o žalobkyni získané z veřejně přístupných registrů a některé vlastní poznatky žalovaného, nelze ji považovat za vypovídající důkazní prostředek. Zmiňovaný úřední záznam je toliko obecnou informací o žalobkyni a o charakteru vůči ní zahájené daňové kontroly. Svojí podstatou jde o písemnost sloužící toliko pro potřeby správce daně. Z hlediska postavení žalobkyně v daňové kontrole a

případném navazujícím doměřovacím řízení je zcela nerozhodné, zda tento úřední záznam existuje či nikoliv. Vzhledem k částečně taktickému charakteru informací obsažených v úředním záznamu by jeho zpřístupnění žalobkyni vskutku mohlo ohrozit cíl správy daně. V zásadě tak nelze mít námitky proti názoru žalovaného, že úřední záznam je písemností dle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, jejíž zveřejnění v rané fázi daňové kontroly by mohlo být kontraproduktivní. Je možné předpokládat, že na skutečnosti obsažené v úředním záznamu bude žalobkyně v průběhu kontroly dotazována, resp. kontrola bude směřovat k jejich objasnění, a to za pomoci důkazů opatřených v souladu se zákonem a řádně provedených. V tomto okamžiku se bude moci žalobkyně s danými skutečnostmi seznámit a vyjádřit se k nim. Je však vyloučeno, že by žalobkyně mohla být odepřením nahlížení do úředního záznamu byt jen nepatrně zkrácena na svém právu uplatňovat v daňové kontrole efektivní procesní obranu.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

64. Z výše uvedených důvodů nepovažuje soud daňovou kontrolu zahájenou dne 18. 3. 2021 za nezákonně opakovanou, proto žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).
65. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost a ostatně ji ani výslovně nepožadoval.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je 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.

Praha, 29. března 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu