



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **MK – REVIZE s.r.o.**, se sídlem Na Hrázi 195/13a, Děčín, zastoupený Mgr. et Mgr. Milanem Svobodou, advokátem se sídlem Tyršova 1434/4, Děčín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 61/39, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 8. 2021, č. j. 15 A 49/2017-121,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4114 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce, Mgr. et Mgr. Milana Svobody, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu domáhal určení, že kontrola DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013, zahájená dne 29. 8. 2016 Finančním úřadem pro Ústecký kraj, územním pracovištěm v Děčíně (žalovaným), byla nezákonným zásahem, a dále toho, aby krajský soud žalovanému přikázal zdržet se nezákonného pokračování v daňové kontrole. Po ukončení daňové kontroly žalobce změnil žalobní petit tak, že se nadále domáhal pouze určení nezákonnosti provedené daňové kontroly.

[2] Žalobce především tvrdil, že uvedená daňová kontrola byla nepřipustnou opakovanou daňovou kontrolou, neboť DPH za příslušné zdaňovací období již byla žalovaným jakožto správcem daně kontrolována dne 12. 8. 2013, kdy žalovaný provedl u

žalobce úkon, který označil za místní šetření, dle žalobce se však ve skutečnosti s ohledem na rozsah úkonu jednalo o daňovou kontrolu. Dále žalobce namítal, že si žalovaný při zahájení daňové kontroly počínal svévolně, neboť z daňového spisu ani z vyjádření finančních orgánů není zřejmé, na základě čeho zahájil daňovou kontrolu právě u žalobce; žalovaný přitom prováděl u žalobce opakovaná místní šetření a průběžně ověřoval jím deklarovaná plnění.

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017-92, podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl, neboť se neztotožnil s názorem žalobce, podle něhož bylo místní šetření provedené dne 12. 8. 2013 ve skutečnosti daňovou kontrolou. Dle krajského soudu byl uvedený postup jednoznačně místním šetřením směřujícím k vyhledávání důkazních prostředků svědčících o reálném uplatnění nároku na odpočet DPH. Žalovaný prověřoval skutečnosti týkající se zakoupeného pálicího stroje (k výrobě hasicích přístrojů), na nějž byl uplatněn nárok na odpočet ve výši 647 160,57 Kč, přičemž uzavřel, že nárok na odpočet DPH byl žalobcem vyčíslen v souladu se zákonem, a proto vydal platební výměr ze dne 19. 8. 2013, č. j. 1701596/13/2503-24801-506131, kterým žalobci vyměřil uplatňovaný nadměrný odpočet ve výši 446 035 Kč. Při místním šetření bylo zároveň zjištěno, že stroj ještě nebyl uveden do provozu. Skutečnost, že byl popsán postup místním šetřením, vyplývá dle krajského soudu nejen z textu protokolu o místním šetření ze dne 12. 8. 2013, č. j. 1686128/13/2503-05402-507227, v jehož záhlaví jsou výslovně zmíněny § 80 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), obsahující právní úpravu místního šetření, a z časového rozpětí šetření (to v sídle žalobce probíhalo od 8.00 do 12.00 hod.), ale také z faktických úkonů žalovaného a žalobce, jak jsou zaznamenány v protokolu. Krajský soud dodal, že z obsahu daňového spisu vyplývá, že v sídle žalobce následně proběhlo ještě několik místních šetření v letech 2014, 2015 a 2016 za účelem ověření uvedení daného stroje do provozu; na jejich základě bylo zjištěno, že se tak nestalo, a stroj tedy nebyl použit v rámci ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný tudíž zcela legitimně zahájil dne 29. 8. 2016 kontrolu DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013, která byla první kontrolou DPH za příslušné zdaňovací období u žalobce, a nelze ji tedy považovat za nepřipustně opakovanou daňovou kontrolu (nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02).

[4] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu se žalobce bránil kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud shledal důvodnou a rozsudkem ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019-30, zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017-92, pro jeho nepřezkoumatelnost. Nepřezkoumatelnost uvedeného rozsudku spatřoval Nejvyšší správní soud zejména v tom, že se krajský soud dostatečně nezabýval povahou úkonu provedeného žalovaným u žalobce dne 12. 8. 2013; závěr o tom, že se jednalo o místní šetření, a nikoliv daňovou kontrolu, tedy nebyl přezkoumatelně odůvodněn. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zejména s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), konstatoval, že pro posouzení právní povahy úkonu správce daně, tedy zda se jednalo o místní šetření, či daňovou kontrolu, není rozhodné jeho formální označení, ani doba jeho trvání, nýbrž skutečné počínání správce daně, tedy zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu. Touto otázkou se však krajský soud nezabýval, přičemž závěr o tom, že se jednalo o místní šetření, odůvodnil v podstatě pouze obecným odkazem na text

pokračování

protokolu o místním šetření, na formální označení úkonu v uvedeném protokolu, na dobu jeho trvání, případně tím, že bylo v rámci tohoto postupu prověřováno uplatnění odpočtu na konkrétní žalobcem zakoupený stroj, který dle následných poznatků žalovaného nebyl nikdy uveden do provozu. Krajský soud se rovněž přímo nevyjádřil k druhému okruhu žalobních argumentů, jimiž žalobce (byť neobratně) brojil proti údajné svévoli žalovaného při zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud dále nad rámec kasačních námitek přihlédl z úřední povinnosti k tomu, že zatímco žalobce v žalobě i dále v průběhu řízení před krajským soudem označoval za žalovaného kromě Finančního úřadu pro Ústecký kraj rovněž Odvolací finanční ředitelství, krajský soud jednal jako s žalovaným pouze s finančním úřadem, který rovněž označil v napadeném rozsudku za jediného žalovaného. V této souvislosti Nejvyšší správní soud s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2014, č. j. Nad 224/2014–53, publ. pod č. 3196/2015 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), konstatoval, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je pro vymezení žalovaného rozhodující projevená vůle žalobce. Pokud tedy krajský soud vyhodnotil vymezení žalovaných obsažené v žalobě jako nesprávné, měl žalobce na tuto skutečnost upozornit, vyzvat jej ke změně označení žalovaných, popřípadě postupovat dále v souladu s uvedeným usnesením, nebyl však oprávněn sám změnit okruh žalovaných.

[5] Krajský soud v dalším řízení vyzval žalobce k úpravě označení žalovaných v souladu s jeho právním názorem. Žalobce na výzvu reagoval podáním, v němž krajskému soudu sdělil, že má být žalovaným nadále pouze Finanční úřad pro Ústecký kraj.

[6] Následně krajský soud o věci znovu rozhodl rozsudkem ze dne 31. 8. 2021, č. j. 15 A 49/2017-21, kterým deklaroval, že zásah spočívající v daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 zahájené žalovaným vůči žalobci dne 29. 8. 2016 byl nezákonný.

[7] Krajský soud se v uvedeném rozsudku opětovně zabýval otázkou, zda úkon žalovaného provedený dne 12. 8. 2013 ve vztahu k žalobci byl fakticky daňovou kontrolou, nebo místním šetřením. V této souvislosti krajský soud především popsals zjištění, k nimž dospěl z předloženého daňového spisu. Zejména zrekapituloval obsah protokolu o místním šetření ze dne 12. 8. 2013, č. j. 1686128/13/2503-05402-507227, úředního záznamu ze dne 14. 8. 2013, č. j. 1694623/13/2503-05402-507227, v němž pracovnice žalovaného shrnula zjištění plynoucí z místního šetření ze dne 12. 8. 2013, a úředního záznamu ze dne 14. 8. 2013, č. j. 1694650/13/2503-05402-507227, jehož závěrem je konstatování žalovaného, že nárok na nadměrný odpočet daně ve výši 446 035 Kč vykázaný v přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 je uplatněn v souladu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o DPH“). Dále soud konstatoval, že žalovaný následně vydal platební výměr ze dne 19. 8. 2013, č. j. 1701596/13/2503-24801-506131, kterým byla žalobci vyměřena DPH za 2. čtvrtletí roku 2013 tak, že daň na výstupu činila 327 272 Kč, odpočet daně 773 307 Kč a nadměrný odpočet tudíž činil 446 035 Kč. V platebním výměru tak byla daň stanovena shodně jako v podaném daňovém přiznání žalobce k DPH za dané zdaňovací období.

[8] Na základě skutečností zjištěných z daňového spisu dospěl krajský soud po rekapitulaci závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019-30, k závěru, že žalovaný při místním šetření nezjišťoval a nevyhledával pouze podkladové informace a důkazní prostředky, ale místní šetření fakticky vedlo k tomu, že žalovaný zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 týkající se pořízení pálicího stroje FOREST 200 CNC, jež žalobce zakoupil na základě kupní smlouvy ze dne 26. 2. 2013. Žalovaný si totiž při místním šetření dne 12. 8. 2013 opatřil důkazní prostředky vztahující se k pořízení předmětného pálicího stroje, které následně dne 14. 8. 2013 hodnotil a vyvozoval z nich závěry o skutkovém stavu. Na základě posouzení daných podkladů a vyhodnocení zjištěných skutečností dospěl žalovaný v uvedených úředních záznamech ze dne 14. 8. 2013 k závěru, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH v souvislosti s pořízením pálicího stroje FOREST 200 CNC v souladu s § 72 zákona o DPH. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný při místním šetření fakticky prověřoval nárok na odpočet DPH žalobce v souvislosti s pořízením specifikovaného zboží ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí roku 2013, čímž žalovaný výrazně vybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti. Jednalo se tedy o skrytou daňovou kontrolu, při které již žalovaný zjišťoval a ověřoval správnost stanovení odpočtu DPH souvisejícího s pořízením pálicího stroje FOREST 200 CNC za zmiňované zdaňovací období. Krajský soud se však neztotožnil s tím, že by při místním šetření byla prováděna daňová kontrola ve vztahu k prověření všech údajů k DPH žalobce za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013. Žalovaný si sice při místním šetření dne 12. 8. 2013 pořídil fotokopii celé daňové evidence pro účely DPH, fakticky však prověřoval toliko nárok žalobce na odpočet DPH při pořízení pálicího stroje.

[9] Dále se krajský soud zabýval tím, zda žalovaný v případě daňové kontroly zahájené dne 29. 8. 2016 postupoval v souladu s § 85 odst. 5 daňového řádu, v tehdejší znění, který upravoval podmínky provedení opakované daňové kontroly (nyní § 85a daňového řádu – pozn. NSS). V této souvislosti krajský soud konstatoval, že se v daném případě skutečně jednalo o opakovanou daňovou kontrolu, neboť bylo kontrolováno stejné zdaňovací období k téže dani a jejím předmětem bylo rovněž posouzení oprávněnosti odpočtu uplatněného v souvislosti s pořízením pálicího stroje FOREST 200 CNC. Dle krajského soudu však nelze hovořit o nepřípustné opakované daňové kontrole, neboť kromě toho, že byla kontrolována i jiná uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, byl rovněž hodnocen odpočet daně v souvislosti s nákupem pálicího stroje FOREST 200 CNC, avšak z jiného hlediska než v případě skryté daňové kontroly ze srpna 2013. Při skryté daňové kontrole žalovaný prověřoval daný odpočet z hlediska deklarované pořizovací ceny předmětného pálicího stroje. Při opakované daňové kontrole již žalovaný nezpochyboval výši kupní ceny pálicího stroje, ale zabýval se hodnocením toho, zda byla v případě tohoto přijatého zdanitelného plnění splněna podmínka nároku na odpočet DPH spočívající v tom, zda žalobce využil daný stroj ke své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 zákona o DPH, a žalovaný žádal též o doložení dokladů o úhradě zbylé částky ceny pálicího stroje ve výši 2 728 878 Kč v 50 měsíčních splátkách po 54 577,56 Kč. Žalovaný tedy při opakované daňové kontrole prověřoval nárok na odpočet DPH při pořízení pálicího stroje FOREST 200 CNC z jiného důvodu než při skryté daňové kontrole. Dále krajský soud poukázal na to, že žalovaný v průběhu let 2014, 2015 a 2016 prováděl monitoring toho, zda žalobce pálicí stroj uvedl do provozu a zda jej tedy využívá k ekonomické činnosti, přičemž bylo vždy zjištěno, že daný stroj je nefunkční. Při těchto místních šetřeních byly zjištěny

pokračování

skutečnosti, z nichž vyplynuly pochybnosti o tom, zda bude stroj vůbec v budoucnu uveden do provozu, zda tedy bude užíván k ekonomické činnosti žalobce a rovněž zda žalobce uhradí všechny v budoucnu splatné měsíční splátky kupní ceny pálicího stroje. Tyto skutečnosti byly dle krajského soudu novými skutečnostmi, které žalovaný nemohl vzít v potaz při skryté daňové kontrole v srpnu 2013 a které tedy odůvodňovaly opakované provedení daňové kontroly.

[10] Krajský soud však dospěl k závěru, že žalovaný v rozporu s § 85 odst. 6 daňového řádu, v tehdejšímu znění, nesdělil žalobci při zahájení daňové kontroly důvody pro opakování daňové kontroly v souvislosti s odpočtem na dani při pořízení pálicího stroje FOREST 200 CNC. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu krajský soud uzavřel, že uvedené pochybení žalovaného představuje intenzivní zásah do subjektivních práv žalobce a činí tak opakovanou daňovou kontrolu zahájenou dne 29. 8. 2016 nezákonnou. Dodal, že není rozhodné, proč žalovaný žalobce s důvody opakovaného provedení daňové kontroly neseznámil, a že na nezákonnosti postupu žalovaného nic nemění ani skutečnost, že důvody opakované daňové kontroly bylo následně možné zjistit z výzvy o prokázání skutečností ze dne 2. 1. 2017, vydané v rámci probíhající daňové kontroly, popřípadě ze zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 3. 2018.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[11] Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž namítá, že rozsudky Nejvyššího správního soudu, z nichž vyšel při posouzení věci krajský soud, nejsou v tomto případě přílehlavé. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, publ. pod č. 3604/2017 Sb. NSS, se týká odlišné skutkové situace, kdy si správce daně vyžádal předložení účetnictví za účetní období roku 2012 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období března až prosince 2012, přičemž vydal výzvu, v níž výslovně uvedl, že zamýšlí provést místní šetření „na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012“. Účelem postupu správce daně tedy bylo prověřit daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v uvedeném rozsahu, a to dokonce bez faktického provedení místního šetření. Rozsudkem ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, byl tehdy napadený rozsudek krajského soudu zrušen pro nepřezkoumatelnost, krajský soud poté novým rozsudkem žalobu opět zamítl, neboť po posouzení všech okolností dospěl k závěru, že při místním šetření správce daně pouze vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky a postupoval tedy správně, pokud následně před vyžádáním dalších důkazních prostředků většího rozsahu zahájil daňovou kontrolu.

[12] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, podle něhož se v případě místního šetření provedeného v srpnu 2013 jednalo o daňovou kontrolu. Krajský soud dle stěžovatele nezpochybnil samotné místní šetření, neboť nedospěl k závěru, že již v rámci tohoto místního šetření stěžovatel překročil rámec pouhého získávání důkazních prostředků. K závěru o tom, že se jednalo o skrytou daňovou kontrolu, krajský soud vedl až obsah úředních záznamů ze dne 14. 8. 2013. V úředním záznamu ze dne 14. 8. 2013, č. j. 1694623/13/2503-05402-507227, je výslovně odkázáno na místní šetření a jsou zde popsány při něm získané důkazní prostředky a rovněž další informace získané z veřejných rejstříků

a závěr, že správce daně nemůže rozporovat kupní cenu, za kterou žalobce předmětný stroj pořídil. Tento závěr je relevantní nejen pro správu DPH, ale rovněž daně z příjmů právnických osob, dle stěžovatele se tedy jedná o vyhledávací činnost. Daný úřední záznam neobsahuje žádný závěr týkající se oprávněnosti předmětného nadměrného odpočtu. Úřední záznam ze dne 14. 8. 2013, č. j. 1694650/13/2503-05402-507227, již ve svém nadpise neobsahuje odkaz na místní šetření a obsahuje závěr o tom, že nárok na odpočet daně ve výši 446 035 Kč vykázaný v přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 je uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH. Daný úřední záznam tedy obsahuje výsledek vyměřovacího řízení, podle kterého byla daň vyměřena v souladu s daňovým přiznáním.

[13] Krajský soud měl dle stěžovatele přihlídnout k tomu, že stěžovatel po provedeném místním šetření a před vydáním platebního výměru neprovedl žádný úkon vůči žalobci ani žádné jiné osobě. Stěžovatel musel v zahájeném vyměřovacím řízení posoudit, zda vyměří daň v souladu s daňovým přiznáním, či zda má nějaké konkrétní pochybnosti, na jejichž základě zahájí postup k odstranění pochybností. Formulovat případné pochybnosti může správce daně až na základě podkladů, které získá nejlépe při místním šetření. V uvedeném úředním záznamu jsou zachyceny úvahy stěžovatele, které odůvodnily výsledek vyměřovacího řízení před vydáním platebního výměru, aniž by byl zahájen postup k odstranění pochybností. Právní názor krajského soudu dle stěžovatele směřuje k tomu, že ve vyměřovacím řízení zahájeném podaným daňovým přiznáním, ve kterém je nárokován nadměrný odpočet, nemůže správce daně provést místní šetření, aniž následně zahájí daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností. To je dle stěžovatele v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu a se zájmem daňového subjektu na vyplacení nadměrného odpočtu v co nejkratší době. V dané souvislosti stěžovatel poukazuje na důvodovou zprávu k § 174a daňového řádu, který od 1. 1. 2021 zavedl institut zálohy na daňový odpočet. Z této důvodové zprávy dle stěžovatele vyplývá, že zákonodárce předpokládá, že v případě nárokování nadměrného odpočtu správce daně provede vyhledávací činnost a na základě výstupů z této vyhledávací činnosti usoudí, zda je, či není nutné před stanovením odpočtu zahájit kontrolní činnost (postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu). Tato úvaha správce daně musí být nějakým způsobem zachycena ve spise.

[14] Stěžovatel dále namítá, že i kdyby sporná daňová kontrola skutečně byla opakovanou daňovou kontrolou, nepředstavovala by v posuzovaném případě skutečnost, že žalobci nesdělil důvody pro opakování daňové kontroly, natolik intenzivní zásah do práv žalobce, aby byla důvodem pro označení této daňové kontroly za nezákonný zásah. Stěžovatel daňovou uznatelnost uplatněného nároku na odpočet z pálícího stroje u žalobce opakovaně monitoroval, prověření uznatelnosti daného nároku na odpočet daňovou kontrolou tedy bylo s odstupem času vzhledem ke skutečnostem zjištěným v následujících letech v podstatě nevyhnutelné.

[15] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelem uplatněnou námitku zpochybňující intenzitu zásahu do jeho práv způsobeného nesdělením důvodů provedení opakované daňové kontroly nelze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jak činí stěžovatel, neboť „*míra intenzity zásahu není otázkou nesprávného posouzení právní otázky*“. Žalobce rovněž nesouhlasí s podstatou této námitky. Ve shodě s krajským soudem uvádí, že dané pochybení nelze považovat za bagatelní, ale naopak za zásadní, neboť mu ve svém důsledku znemožnilo se proti opakované daňové kontrole efektivně bránit. Žalobce

pokračování

rovněž nesouhlasí s tím, že by místní šetření provedené dne 12. 8. 2013 nepředstavovalo skrytou daňovou kontrolu. Stěžovatel dle žalobce pouze bagatelizuje své kroky a snaží se navodit dojem, že v rámci vyměřovacího řízení může být jeho konání různorodé a v zásadě bez omezení.

[16] Není důležité, zda případně stěžovatel vyžadoval rozsáhlejší dokumentaci pouze kvůli jednomu konkrétnímu záznamu, důležitý je větší rozsah požadované dokumentace, který poskytuje stěžovateli širší možnosti pro jeho konání. Zajímá-li stěžovatele pouze jediná účetní operace, má své požadavky směřovat odpovídajícím způsobem s adekvátně úzkým záběrem. V opačném případě by zde byl navozen stav, kdy stěžovatel by vždy mohl vyžádat rozsáhlou dokumentaci bez jakéhokoli omezení a následně tvrdit úzce vymezený zájem v rámci této dokumentace. Nelze ani přijmout vymezení tohoto úzkého zájmu stěžovatele ex post, protože již samotné předložení většího množství dokumentace dává stěžovateli široké možnosti konání. Podstatné dle žalobce je, že stěžovatel měl možnost předloženou dokumentaci či jiné podklady prostudovat.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřená zaměstnankyně s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné na úvod shrnout podstatu posuzované věci. Žalobce má za to, že sporná daňová kontrola byla opakovanou daňovou kontrolou provedenou v rozporu s § 85 odst. 5 a 6 daňového řádu, ve znění účinném v době zahájení posuzované daňové kontroly. Stěžovatel považuje argumentaci žalobce za nedůvodnou již proto, že se dle jeho názoru v posuzovaném případě nejednalo o opakovanou daňovou kontrolu, neboť postup stěžovatele provedený u žalobce dne 12. 8. 2013, jenž žalobce považuje za první daňovou kontrolu, byl ve skutečnosti místním šetřením. Klíčovou otázkou je tedy v dané věci zejména posouzení povahy uvedeného postupu stěžovatele.

[20] Dle § 80 odst. 1 daňového řádu správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.

[21] Dle § 85 odst. 5 daňového řádu, v relevantním znění, daňovou kontrolu, která se týkala skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, bylo

možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistil nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládaly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto bylo možné daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídal nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učinil úkon, kterým měnil svá dosavadní tvrzení; takto bylo možné daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídal změně dosavadního tvrzení daňového subjektu. Dle odst. 6 téhož ustanovení, v relevantním znění, byl správce daně povinen seznámit daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.

[22] Povahou místního šetření a jeho odlišením od daňové kontroly se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře opakovaně. Poukázat lze především na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, a ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, na které Nejvyšší správní soud odkázal již v rozsudku ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019-30, kterým zrušil první rozsudek krajského soudu vydaný v této věci. Následně z těchto rozsudků vycházel rovněž krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku.

[23] Ve svém předchozím rozsudku Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl, že při posouzení povahy úkonu stěžovatele provedeného u žalobce dne 12. 8. 2013 vyšel v podstatě pouze z jeho formálního označení v protokolu, který byl o něm pořízen, doby jeho trvání a toho, že při něm byl prověřován konkrétní uplatněný odpočet. Nejvyšší správní soud konstatoval, že uvedená judikatura vyžaduje komplexnější a detailnější posouzení povahy daného úkonu, především z hlediska toho, zda stěžovatel pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky („mapoval terén“), či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu. Zejména zdůraznil, že je zapotřebí vedle množství a rozsahu dokladů vyžádaných a prověřovaných stěžovatelem a dalších okolností samotného místního šetření zohlednit i skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející a po něm následující. Teprve na základě celkového zhodnocení všech okolností posuzované věci lze vyhodnotit, zda postup stěžovatele odpovídal právní úpravě místního šetření, či zda již spadal do rámce daňové kontroly.

[24] Nejvyšší správní soud v této souvislosti nejprve opětovaně poukazuje na závěry relevantní judikatury. V rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, Nejvyšší správní soud konstatoval, že i za účinnosti daňového řádu lze uplatnit závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS, přestože se vztahuje k právní úpravě obsažené v tehdejších zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. I za účinnosti daňového řádu tedy lze vyjít z následujících úvah naposled zmíněného rozsudku:

„Z obsahu § 15 [zákona o správě daní a poplatků] 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 [zákona o správě daní a poplatků]) je veřejnou

pokračování

listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob.

Naproti tomu § 16 [zákona o správě daní a poplatků] 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 nevhodnější.

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 vybarvují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností.“ (důraz doplněn; viz obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130, publ. pod č. 938/2006 Sb. NSS, a ze dne 20. 5. 2019, č. j. 4 Afs 77/2019-34)

[25] Pokud se jedná o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, lze stěžovateli přisvědčit v tom, že byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen pro nepřezkoumatelnost, přičemž následně krajský soud novým rozsudkem žalobu opět zamítl, neboť dospěl k závěru, že sporný postup správce daně byl místním šetřením, a nikoliv daňovou kontrolou. I proti tomuto rozsudku však byla podána kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud shledal důvodnou a rozsudkem ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, zrušil rozsudek krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že sporný postup byl skrytou daňovou kontrolou. I v nyní posuzovaném případě tedy lze odkázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, jímž Nejvyšší správní soud navázal na závěry již zmiňovaného rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, přičemž zdůraznil potřebu zohlednit při posouzení povahy postupu správce daně kromě množství či rozsahu vyžádaných podkladů rovněž další okolnosti posuzované věci:

„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 následné 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 mezí vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a ‚mapování terénu‘ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (viz výše).

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

[26] Lze přisvědčit stěžovateli, že rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, a ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, a nyní také rozsudek ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, je zapotřebí vnímat s ohledem na skutkové okolnosti těchto konkrétních případů, což však Nejvyšší správní soud nevede, jak bude dále vysvětleno, k závěru, že by jejich zobecnitelné závěry neměly být aplikovatelné na nynější případ.

[27] V rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, shledal Nejvyšší správní soud nezákonný zásah v situaci, kdy byl daňový subjekt pod sankcí uložení pořádkové pokuty vyzván k vydání účetnictví za účetní období roku 2012 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období března až prosince 2012, a to v elektronické formě, s odůvodněním, že správce daně bude v rámci vyhledávací činnosti provádět místní šetření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období března až prosince 2012. Požadavek na elektronickou formu podkladů odůvodnil správce daně potřebou využití počítačové analýzy, a to vzhledem k jejich objemu. Z procesního hlediska

pokračování

se tedy jednalo o poněkud odlišnou situaci (což však samo o sobě nesnižuje relevanci obecných výše citovaných závěrů tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud v uvedeném případě dospěl k závěru, že vzhledem k rozsahu požadovaných informací a postupu, který správce daně pro jejich získání použil, správce daně uvedenou výzvou vybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti. V uvedeném případě tedy správce daně fakticky vůbec neprovedl vyhledávání důkazních prostředků či jejich ohledání u daňového subjektu nebo dalších osob zúčastněných na správě daní ani na jiném vhodném místě, ale pouze si vyžádal rozsáhlou dokumentaci týkající se dvou daní a několika zdaňovacích období, kterou zamýšlel elektronicky analyzovat na svém pracovišti. Takový postup podle závěrů uvedeného rozsudku neodpovídá účelu místního šetření, Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že jím správce daně směřoval k obejití ustanovení upravujících provádění daňové kontroly.

[28] Rozsudky ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, a ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, se naopak týkají obdobné procesní situace, jaká nastala i v nyní posuzovaném případě – žalobce se u krajského soudu domáhal ochrany před nezákonným zásahem správce daně spočívajícím v provedení nepřipustné opakované daňové kontroly, přičemž správce daně zastával názor, že postup, který žalobce považoval za první daňovou kontrolu, byl místním šetřením. Správce daně byl se žalobcem v kontaktu již před samotným místním šetřením a vyžádal si, aby mu byly při místním šetření předloženy veškeré doklady týkající se oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj. Samotné místní šetření probíhalo po dobu několika hodin a kromě úředních osob správce daně se jej účastnil i jednatel žalobce v uvedené věci, jeho hlavní účetní a zástupce. Úředním osobám správce daně bylo předloženo značné množství podkladů týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj, včetně např. jednotlivých projektů, technické dokumentace, vyhodnocení, soupisů faktur, evidence nákladů, přičemž kopie některých podkladů správce daně převzal. Při místním šetření bylo kromě předložení požadovaných písemností úředním osobám správce daně poskytnuto i vysvětlení kalkulace odpočtu na výzkum a vývoj. Správce daně své kroky neomezil pouze na dané místní šetření, kopie některých podkladů úřední osoby správce daně odnesly z místa šetření a žalobce následně poskytl správci daně CD s dalšími 40 doklady týkajícími se projektů výzkumu a vývoje za roky 2012 až 2014 (jednalo se o projektovou dokumentaci). V protokolu o zahájení následné daňové kontroly pak správce daně uvedl, že se se všemi získanými podklady seznámil a vyhodnotil je. Nejvyšší správní soud v popisovaném případě dospěl k závěru, že se jednalo o daňovou kontrolu, nikoliv místní šetření, neboť si správce daně od žalobce vyžádal veškeré doklady týkající se odčitatelné položky na výzkum a vývoj, nechal si pořídit kopie některých z nich, poté si vyžádal další podklady týkající se výzkumu a vývoje a shromážděné podklady následně hodnotil. Nejvyšší správní soud zejména v druhém rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, opakovaně zdůraznil podstatné okolnosti tehdy posuzované situace spočívající mj. ve vztahu mezi množstvím vyžádaných a převzatých dokladů a rozsahem kontrolované oblasti daňové povinnosti, dále v tom, že během místního šetření nedošlo pouze k převzetí podkladů, nýbrž úředním osobám správce daně byly žalobcem vysvětlovány určité aspekty jeho výzkumné činnosti, a na značném odstupu (více než rok) mezi provedeným místním šetřením a následně zahájenou daňovou kontrolou (viz zejména bod 38 uvedeného rozsudku).

[29] Z výše uvedeného je patrné, že citovaná judikatura původně vznikla především na ochranu práv daňových subjektů před postupem správce daně, který by pod zástěrkou místního šetření fakticky provedl daňovou kontrolu, při níž by však kontrolovanému daňovému subjektu nebyla poskytnuta úroveň ochrany jeho práv, kterou zákon spojuje s formálně zahájenou daňovou kontrolou, nebo kdy by správce daně obešel zákonná ustanovení upravující daňovou kontrolu dokonce tím, že by doměřil daň přímo na základě místního šetření (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, a ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130). Zároveň však závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl zejména v naposled citované věci, mají nepochybně chránit i před takovým postupem správce daně, který by samotným úkonem formálně deklarovaným jako místní šetření, ale fakticky svým charakterem odpovídajícím daňové kontrole sice bezprostředně nedospěl k vyměření daně odchylnému od podaného daňového přiznání či k jejímu doměření, nicméně následně by se ve formě daňové kontroly vrátil k prověřování týchž skutečností, aniž by dostal podmínkám stanoveným zákonem právě pro zahájení opakované daňové kontroly.

[30] Zároveň nelze přehlédnout, že dle § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu lze místní šetření provést v rámci vyhledávací činnosti, tedy před formálním zahájením kontrolních postupů, s nimiž je zpravidla spojen citelnější zásah do práv daňového subjektu, než který představuje místní šetření. Uplatňování citované judikatury tedy nemá vést k vyprázdnění obsahu místního šetření jako nástroje vyhledávací činnosti, jehož použitím lze předejít i neodůvodněnému zatěžování daňových subjektů nadbytečnými daňovými kontrolami či postupy k odstranění pochybností. Taková extenzivní aplikace dané judikatury by totiž zjevně směřovala proti jejímu smyslu a účelu, neboť by nevedla ke zvýšení úrovně ochrany práv daňových subjektů, nýbrž k pravému opaku. Navíc by, jak poukazuje stěžovatel, v případech, kde je uplatňován nadměrný odpočet DPH, odporovala rovněž zájmu daňového subjektu na jeho vyplacení v co možná nejkratší době a povinnosti správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

[31] Pro posouzení toho, zda byl postup správce daně místním šetřením, nebo již fakticky přesahoval jeho meze a jednalo se tedy o skrytou daňovou kontrolu, je třeba v každém konkrétním případě zhodnotit vícero relevantních okolností, a to nejen jednotlivě, ale i v jejich souhrnu, a to i vzhledem k tomu, co posuzovanému úkonu přecházelo a co po něm následovalo, aby bylo možné rozhodnout, zda správce daně prováděl pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu“, nebo zda se již jednalo o zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti.

[32] Z protokolu o místním šetření založeného v daňovém spise vyplývá, že stěžovatel provedl v sídle žalobce po předchozí telefonické domluvě dne 12. 8. 2013 v době od 9:00 hod. do 12:00 hod. sporný úkon, který formálně označil jako „*místní šetření k podanému daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013*“. Stěžovateli byla v rámci tohoto postupu předložena k prověření daňová evidence, daňové doklady za uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, „*leasing. smlouva NOVA leasing*“, nájemní smlouva ze dne 1. 1. 2012, kupní smlouva ze dne 26. 2. 2013, jejímž předmětem byl pálicí stroj Forest 2000 CNC, bankovní výpisy a pokladní doklady. Stěžovatel si pořídil kopie zmiňované nájemní smlouvy, pokladních dokladů 1 a 4-7 (faktura a příjmové doklady týkající se koupě daného stroje) a daňové evidence za druhé čtvrtletí 2013, které si

pokračování

ponechal. Dále je ve spise založen úřední záznam ze dne 14. 8. 2013, č. j. 1694623/13/2503-05402-507227, vyhotovený ve 12:50 hod. V tomto záznamu popisuje stěžovatel průběh sporného úkonu a shrnuje zjištění, k nimž na jeho základě dospěl. Zejména uvádí, že se jeho úřední osoby dostavily „do sídla daňového subjektu a dále do pronajatých nebytových prostor daňového subjektu, za účelem ověření provozování a využití nově zakoupeného stroje FOREST 2000 CNC a předložení daňových dokladů, evidencí a dalších písemností vztahujících se k prověřenému zdaňovacímu období“. Dále stěžovatel popisuje zjištěné okolnosti pořízení zmiňovaného pálicího stroje, způsob, jakým s ním žalobce následně nakládal a jakým jej zamýšlel využít při svém podnikání. V závěru záznamu stěžovatel uvedl, že nemůže rozporovat pořizovací cenu stroje, neboť nebylo zjištěno, že by danou obchodní transakci uskutečnily osoby kapitálově či jinak spojené. K tomuto úřednímu záznamu je připojena již zmiňovaná kupní smlouva, znalecký posudek týkající se technického stavu a tržní ceny žalobcem zakoupeného pálicího stroje, příjmové doklady vystavené žalobci společností AZ PROPAG, s.r.o., od níž žalobce uvedený stroj koupil, faktura za prodej stroje, nájemní smlouva ze dne 1. 1. 2012, jejímž předmětem jsou prostory, v nichž byl stroj umístěn v době místního šetření, printscreeny počítačové obrazovky, na nichž je zobrazen inzerát nabízející stroj s obdobným označením, a podnikatelský záměr žalobce. Dále je ve spise založen další úřední záznam ze dne 14. 8. 2013, č. j. 1694650/13/2503-05402-507227, vyhotovený ve 13:30 hod., v němž stěžovatel nad rámec již uvedeného především popisuje důvody, které ho vedly k provedení sporného úkonu. Uvádí, že přiznání žalobce k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 neprošlo „testem důvěryhodnosti“ (resp. bylo vyhodnoceno jako nedůvěryhodné), u žalobce tedy bylo provedeno „místní šetření za účelem ověření oprávněnosti nadměrného odpočtu“. Dále jsou v daném záznamu opět rekapitulovány zjištěné skutečnosti týkající se pořízení zmiňovaného stroje. V závěru záznamu stěžovatel opakuje závěr, k němuž dospěl v předchozím záznamu, a konstatuje, že žalobcem vykázaný nárok na odpočet byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH. K záznamu jsou přiloženy fotografie stroje pořízené při místním šetření.

[33] Po zvážení výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem k závěru, že úkon provedený dne 12. 8. 2013 stěžovatelem u žalobce nebyl místním šetřením, nýbrž skrytou daňovou kontrolou. K tomuto závěru vedla Nejvyšší správní soud kombinace několika zmiňovaných okolností. Stěžovatel především sám v úředním záznamu ze dne 14. 8. 2013, č. j. 1694650/13/2503-05402-507227, uvedl, že účelem sporného postupu bylo „ověření oprávněnosti nadměrného odpočtu“. Samo o sobě by se toto vyjádření snad ještě dalo považovat za pouhou nešťastnou formulaci, avšak rozsah a povaha písemností, která stěžovatel při daném úkonu shromáždil, svědčí o tom, že tato formulace ve skutečnosti představuje poměrně výstižný popis jeho postupu. Z vymezení předmětu „místního šetření“ uvedeného v protokolu o něm vyplývá, že se stěžovatel při tomto postupu od počátku zaměřil na okolnosti týkající se konkrétního daňového přiznání ke konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období (v tomto směru působí poněkud účelově, argumentuje-li stěžovatel tím, že zjištění učiněné v rámci daného postupu, resp. závěr o tom, že nelze rozporovat žalobcem deklarovanou kupní cenu stroje, je relevantní rovněž z hlediska daně z příjmů právnických osob, neboť je zřejmé, že stejně relevantní pro tuto daň by bylo takové kontrolní zjištění, pokud by bylo učiněno v rámci daňové kontroly). Z povahy písemností, na které se stěžovatel při daném postupu zaměřil a pořídil si jejich kopie, je patrné, že fakticky shromažďoval podklady týkající se právě pálicího stroje, z jehož pořízení byl uplatněn odpočet DPH. Již samotná skutečnost, že stěžovatel

k prověření daného odpočtu shromáždil v podstatě veškeré tehdy dostupné podklady, napovídá tomu, že v daném případě nešlo o pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu“, ale o poměrně ucelený postup zaměřený na získání kompletních podkladů potřebných pro úplné posouzení oprávněnosti daného odpočtu. Formulace obsažené v úředních záznamech, v nichž stěžovatel uvádí, že účelem postupu bylo „*ověření provozování a využití nově zakoupeného stroje FOREST 2000 CNC*“, resp. dokonce „*ověření oprávněnosti nadměrného odpočtu*“, pak tento závěr pouze potvrzují.

[34] Je pravdou, že ve srovnání s případy posuzovanými ve výše citovaných rozsudcích byl objem shromážděných podkladů menší. To je však spíše důsledkem povahy odpočtu, na který se stěžovatel zaměřil, než toho, že by v rámci daného postupu zjišťoval pouze prvotní podkladové informace. Z uvedených skutečností tedy vyplývá, že stěžovatel prováděl sporný úkon od počátku s cílem ověřit oprávněnost konkrétního nadměrného odpočtu, nikoliv pouze zjistit podkladové informace či „zmapovat terén“, a tedy vybočil z mezí místního šetření (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44).

[35] Ke stěžovatelovým námitkám Nejvyšší správní soud především uvádí, že krajský soud nepochybil, pokud vzal v úvahu vedle protokolu o místním šetření rovněž obsah následně sepsaných úředních záznamů. Z citované judikatury je totiž patrné, že pro posouzení charakteru postupu správce daně je podstatné také to, co mu předcházelo a co po něm následovalo. Na to Nejvyšší správní soud také krajský soud upozornil ve svém prvním rozsudku vydaném v této věci. Na relevanci daných úředních záznamů nemá vliv, zda v nich je, či není přímo zmíněna konkrétní daňová povinnost, zda obsahují závěr o oprávněnosti nadměrného odpočtu nebo zda v nadpise přímo odkazují na sporný úkon. Pro posouzení projednávané věci je podstatné, že z daných záznamů vyplývá, co stěžovatele vedlo k provedení sporného úkonu, resp. že potvrzují, že jeho účelem bylo od počátku kompletní ověření oprávněnosti konkrétního odpočtu.

[36] Skutečnost, že stěžovatel v záznamu ze dne 14. 8. 2013, č. j. 1694650/13/2503-05402-507227, konstatoval, že žalobcem vykázaný nárok na odpočet byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH a že tedy hodnotil shromážděné podklady, nepovažuje Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu za klíčovou. Stěžovateli lze totiž přisvědčit v tom, že podklady získané při místním šetření musí správce daně již z povahy věci nějakým způsobem vyhodnotit – v opačném případě by jejich shromažďování postrádalo smysl. Takové hodnocení podkladů nepředstavuje dokazování provedené bez vědomí daňového subjektu a mimo jeho sféru, ale spíše pouhý myšlenkový postup správce daně, který je nedílnou součástí vyhledávací činnosti a stěží jej tedy lze stěžovateli vytýkat. Stěžovatel nepochybil ani tím, že své úvahy promítl do spisu ve formě úředních záznamů, takový postup lze naopak považovat za správný, neboť přispívá k transparentnosti postupu správce daně a tedy i k jeho přezkoumatelnosti. Úřední záznam může navíc jistě být vhodný pro sdílení poznatků o dané věci mezi jednotlivými úředními osobami podílejícími se na konkrétním daňovém řízení. Jak však bylo uvedeno výše, v nyní posuzovaném případě ze zmiňovaných úředních záznamů kromě jiného vyplývá, že stěžovatel při sporném postupu od počátku směřoval k ověření oprávněnosti konkrétního odpočtu.

pokračování

[37] Poukazuje-li stěžovatel na to, že v době od provedení sporného úkonu do vydání platebního výměru neučinil žádný úkon vůči žalobci ani jiné osobě, nelze než uvést, že tato skutečnost nijak nnesvědčí o tom, že daný úkon byl místním šetřením. V podstatě náhodná skutečnost, že ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 Afs 390/2019, resp. 7 Afs 231/2021, správce daně ještě dodatečně požadoval po daňovém subjektu předložení dalších relevantních dokumentů, zatímco v nyní posuzované věci stěžovatel zjevně považoval podklady, které měl k dispozici, pro zhodnocení oprávněnosti uplatněného odpočtu za dostačující, nepředstavuje odlišnost, jež by vylučovala aplikaci závěrů sedmého senátu Nejvyššího správního soudu na nyní posuzovanou věc.

[38] Pokud se jedná o námitku, podle níž nesdělení důvodů opakované daňové kontroly v posuzovaném případě nepředstavovalo natolik intenzivní zkrácení práv žalobce, aby bylo důvodem pro označení této daňové kontroly za nezákonný zásah správního orgánu, připomíná Nejvyšší správní soud v první řadě, že stěžovatel při zahájení daňové kontroly dne 29. 8. 2016 a vlastně ani v jejím průběhu nejenže výslovně neseznámil žalobce s důvody opakované daňové kontroly, jak mu ukládal § 85 odst. 6 daňového řádu, v tehdejšímu znění (což jistě vyplývalo již z toho, že tuto daňovou kontrolu za opakovanou nepovažoval), ale ani fakticky žalobci nevysvětlil, že by důvodem opakovaného prověřování daného odpočtu týkajícího se pořízení pálicího stroje FOREST 200 CNC byly nové skutečnosti, které stěžovatel zjistil při dalších místních šetřeních prováděných v jednotlivých letech po vyměření daně. Jistěže takový důvod mohl žalobce „tušit“ s ohledem na součinnost, kterou poskytoval u těchto místních šetření, a s ohledem na to, že byl tedy již před zahájením opakované daňové kontroly nucen vícekrát reagovat na dotazy stěžovatele týkající se důvodů, proč zmiňovaný stroj stále nebyl používán k ekonomické činnosti žalobce. To však nic nemění na tom, že s důvody opakování daňové kontroly v uvedeném rozsahu žalobce formálně ani fakticky seznámen nebyl.

[39] Z daňového spisu je patrné, že se stěžovatel pokusil u žalobce zahájit daňovou kontrolu nejprve při jednání dne 21. 4. 2016. K zahájení daňové kontroly však nedošlo, neboť žalobce podal dne 19. 4. 2016 dodatečné daňové přiznání. Již při tomto jednání se žalobce dotazoval mj. na důvody provedení daňové kontroly s tím, že předmětné zdaňovací období již bylo prověřováno v rámci místního šetření, stěžovatel mu však pouze sdělil, že k zahájení daňové kontroly nemusí vést žádné konkrétní pochybnosti. Rovněž při zahájení daňové kontroly dne 29. 8. 2016 žalobce namítal, že se jedná o nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu a uplatnil v dané souvislosti námitky. Obdobně aktivně žalobce vystupoval proti této daňové kontrole v celém jejím průběhu, stěžovatel ani Odvolací finanční ředitelství jako jeho nadřízený orgán však přesto ani náznakem neuvedl důvody opakovaného provedení daňové kontroly. Ze zprávy o daňové kontrole je přitom zřejmé, že byly v průběhu daňové kontroly prověřovány i další skutečnosti (uplatnění odpočtů DPH za nákup pohonných hmot, doklad od neplátce DPH, opravné daňové doklady) a že daň byla žalobci následně doměřena i z těchto jiných důvodů než pouze na základě závěru, že nebyly splněny zákonné podmínky pro uplatnění zmiňovaného daňového odpočtu na pořízení pálicího stroje FOREST 200 CNC. Nelze tedy dospět k závěru, že by důvod opakované daňové kontroly byl z počínání stěžovatele během kontroly od počátku zcela zřejmý.

[40] V souvislosti s nesdělením důvodů pro zahájení opakované daňové kontroly lze navíc odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005-44, z něhož vyšel také krajský soud: *„K provádění opakované daňové kontroly nepostačuje jen objektivní existence nových skutečností, které správce daně z vlastní činnosti popřípadě činnosti jiného správce daně zjistí, ale musí též opakovanou daňovou kontrolu zahájit v souladu se zásadami daňového řízení a ctít ústavním pořádkem chráněná práva daňového subjektu, jež Ústavní soud ve své judikatuře jednoznačně formuloval do požadavků, seznámit daňový subjekt s důvody a cílem takové kontroly a provádět tuto kontrolu pouze v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito nově zjištěnými skutečnostmi. Seznámení s důvody a cílem kontroly musí být zcela jednoznačné, nepostačuje, jestliže by je eventuálně mohl daňový subjekt seznat z podkladů, shromážděných ve správním spise, tím méně, pokud by byly seznatelné až ze zprávy o daňové kontrole, jejímž podpisem se daňová kontrola končí.“* Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu tedy vyplývá jasný požadavek na to, aby správce daně v případě provádění opakované daňové kontroly mj. vyrozuměl daňový subjekt o jejích důvodech, a to jednoznačně již při jejím zahájení.

[41] Nesplnění této povinnosti správce daně komplikuje daňovému subjektu možnost obrany proti takovému postupu a způsobuje v konečném důsledku vždy nezákonnost prováděné daňové kontroly. Přitom již v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval: *„Daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní veřejná práva další.“*

[42] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že kontrola DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013, zahájená stěžovatelem dne 29. 8. 2016 u žalobce, byla nezákonným zásahem. Jinou otázkou však je, zda tento nezákonný zásah stěžovatele v daném případě způsobil nezákonnost jeho následného rozhodnutí o doměření daně. Ani nezákonné provedení daňové kontroly totiž nemusí vést vždy k nezákonnosti stanovení daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30), přičemž, jak vyplývá již z citovaného usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, jakož i z řady navazujících rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, předmětem ochrany poskytované správními soudy v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu v podobě daňové kontroly (byť by tato žaloba byla pouze deklaratorní) primárně není ochrana těch práv daňového subjektu, která jsou dotčena následnými rozhodnutími daňových orgánů o stanovení daně. Proti těmto rozhodnutím má totiž daňový subjekt možnost brojit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. Uvedená otázka zákonnosti doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 tedy není předmětem nynějšího řízení a Nejvyššímu správnímu soudu tudíž ani nepřísluší ji v této věci posuzovat.

IV.

Závěr a náklady řízení

pokračování

[43] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, náleží mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. V řízení před Nejvyšším správním soudem byl žalobce zastoupen nejprve advokátkou Mgr. Martinou Knickou, jež ho zastupovala již v řízení před krajským soudem, a následně advokátem Mgr. et Mgr. Milanem Svobodou, takže mu náleží náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 odst. 5 advokátního tarifu činí sazba odměny za jeden úkon právní služby 3100 Kč. Zástupce žalobce Mgr. et Mgr. Milan Svoboda učinil v řízení jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti, jež je písemným podáním ve věci samé dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za tento úkon právní služby náleží rovněž náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Samotnou změnu zástupce v průběhu řízení o kasační stížnosti a s ní spojené převzetí zastoupení Mgr. et Mgr. Milanem Svobodou soud nepovažoval za důvodně vynaložený náklad ve smyslu § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., náhradu nákladů spojených s tímto úkonem právní služby tedy žalobci nepřiznal. Náhrada nákladů řízení tedy činí 3400 Kč, k čemuž je třeba ještě přičíst částku odpovídající DPH 21 %; celkem je tedy stěžovatel povinen žalobci uhradit částku 4114 Kč. K tomu mu Nejvyšší správní soud stanovil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 6. února 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu