



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **KVS EKODIVIZE a.s.**
sídlem Leskovská 566, 793 12 Horní Benešov
zastoupený advokátem JUDr. Jiřím Miketou
sídlem Jaklovecká 1249/18, 710 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2021 č. j. 23070/21/5200-11433-711918,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobou doručenou soudu dne 16. 8. 2021 se žalobce domáhal zrušení výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo materiálně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 8. 2019, č. j. 3309681/19/3205-

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

50522-810034, dodatečný platební výměr (dále jen „dodatečný platební výměr“) na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2015. Správce daně doměřil žalobci DPPO vyšší o částku 833 150 Kč, společně s penále ve výši 166 630 Kč.

II. Žalobní body

2. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, a to z následujících důvodů:

- 1) Správce daně vyměřil daň na základě dodatečného daňového přiznání, které nebylo žalobcem podáno. Za dodatečné daňové přiznání nelze považovat takové podání, kterým daňový subjekt nikterak nemění, byť jediné, dosud uvedené tvrzení. V daňové informační schránce je přípis žalobce prezentován jako odmítnutí výzvy. Správce daně nevyzval žalobce k odstranění vad zjevně neurčitěho podání. Daňové přiznání může být podáno toliko na předepsaném formuláři, k čemuž správce daně žalobce ani nevyzval.
- 2) Výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 15. 4. 2019 nebyla přípustná, neboť byla v rozporu s § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), vydána pouze na základě výsledků daňových kontrol za období 2012-2014. Pokud by správce daně v rámci předchozích kontrol správně hodnotil důkazy a důkazní návrhy, neměl by žádné rozumné pochyby o tom, že řádné daňové přiznání je správné.
- 3) Správce daně využil postupu podle § 89 a § 90 daňového řádu, aniž by pro to byly splněny zákonné podmínky. Výzva k odstranění pochybnosti byla vydána bez zákonného podkladu, jímž je daňové přiznání, a v rozporu s § 6 odst. 3 daňového řádu neobsahuje poučení o tom, že v případě jejímu nevyhovění může být daň stanovena dokazováním mimo daňovou kontrolu. Správce daně v rámci postupu při odstraňování pochybnosti požadoval předložení nepřipustného množství důkazů, namísto aby řádně zahájil daňovou kontrolu. Navíc tyto důkazy bez dalšího nemohly postačovat k rozhodnutí o stanovení daně.
- 4) Opakovaným překrucováním skutečného obsahu a významu žalobcových podání bylo porušeno žalobcovo právo na spravedlivý proces. O těchto podáních nebylo rozhodnuto v žádném řízení. Žalovaný a správce daně zaujali nesprávný výklad jeho podání ze dne 23. 4. 2019, dne 15. 7. 2019 a dne 14. 8. 2019.
- 5) Správní orgány neprováděly dokazování, i když měly k dispozici množství důkazů využitelných pro stanovení daně.
- 6) Správní orgány nikterak nezdůvodnily svá rozhodnutí ve vztahu k věcné stránce věci, zcela se omezily na zdůvodnění svých procesních postupů. Úřední záznam o výsledcích postupu k odstranění pochybností není dostatečně odůvodněn.
- 7) Rozhodnutí žalovaného není řádně odůvodněno, protože nereaguje přiměřeným způsobem na některé odvolací námitky žalobce. Žalovaný jen rekapituloval časový sled událostí, aniž by žalobci vysvětlil, proč jsou jeho úvahy nesprávné. Totéž platí pro argumentaci žalobce, v níž vytýká správci daně nedostatek poučení ve výzvách. K žalobcově odvolací námitce, že správce daně neprošetřil jeho námitku nicotnosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, žalovaný uvedl, že žalobcův podnět ze dne 15. 7. 2015 posoudil ve svém rozhodnutí ze dne 11. 7. 2015 a že souhlasí se správcem daně, že nešlo o námitku nicotnosti. Odvolací námitky však směřovaly k tomu, že tento přístup správce daně je nepřipustný. S námitkou žalobce, že nebylo prováděno dokazování a že postup podle § 90 daňového řádu byl v žalobcově případě nezákonný,

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

se žalovaný nevypořádal vůbec. Rozhodnutí žalovaného nemůže obstát také proto, že přezkoumává v meritu věci nepřezkoumatelné rozhodnutí orgánu prvního stupně.

- 8) Žalobce tvrdí, že možnost doměřit daně z příjmů právnických osob za rok 2015 prekludovala dne 1. 7. 2019.
 - 9) Rozhodnutí o dodatečném stanovení daně je v rozporu s právem žalobce na legitimní očekávání. Kontrola za zdaňovací období 2009 nezjistila pochybení, žalobce na své praxi při provádění výzkumných činností z pohledu okolností rozhodných pro stanovení daně nic nezměnil, přesto jsou obdobné okolnosti správními orgány posuzovány rozdílně v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu.
3. Závěrem žalobce navrhl k důkazu provést celý obsah daňového spisu žalobce, na jehož základě jsou a byla vedena veškerá jeho daňová řízení spis i „příslušné částečné spisy“. Žalobce zdůrazňuje, že je zapotřebí předložit spis o veškerých řízeních, která daňová správa vede s žalobcem od 18. 6. 2012, neboť jde fakticky o stále trvajících daňovou kontrolu, které se musel žalobce podrobovat již devět let a dále jednotlivé písemnosti, jež jsou obsahem těchto spisů, včetně soupisu písemností daňové kontroly v časovém sledu, přehledu kontrol prováděných u žalobce a výpisu z daňové informační schránky žalobce.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a odkázal na napadené rozhodnutí a obsah správních spisů. Dále uvedl, že:
- Ad 1) Správce daně vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť měl na základě provedené daňové kontroly za zdaňovací období 2012-2014 důvodné pochybnosti o správnosti tvrzení uvedeného v řádném daňovém přiznání žalobce za zdaňovací období 2015. Správce daně se nedomníval, že žalobcem by mělo být podáno dodatečné daňové tvrzení s nulovým rozdílem doměřené daně, nicméně žalobce reagoval podáním, ve kterém povinnost k jeho podání výslovně odmítl. Správce daně jej tak v souladu s judikaturou posoudil jako dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu, dle něhož je rozdíl DPPO za zdaňovací období 2015 oproti poslední známé dani nulový.
- Ad 2) Správce daně k reakci žalobce ze dne 23. 4. 2019 zahájil v souladu se zásadou proporcionality (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147) postup k odstranění pochybností. Konkrétně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 4. 6. 2019 vyzval žalobce k doložení účetní evidence, oddělené evidence nákladů na VaV, veškeré dokumentace vázící se k VaV, projekt či projekty VaV dopadající do zdaňovacího období 2015. V daném případě s ohledem na to, že žalobce uplatnil odpočet na VaV u Projektů 451 a 721, které byly předmětem probíhající daňové kontroly za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014 s předběžným závěrem o neoprávněnosti uplatněného odpočtu, správce daně také důvodně pochyboval o jeho oprávněném uplatnění ve zdaňovacím období 2015.
- Ad 3) Správce daně nezahájil daňovou kontrolu, ale výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení v souladu § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu poskytl žalobci možnost jeho pochybení (s ohledem na předpokládaný výsledek daňové kontroly) napravit sám a vyhnout se zároveň stanovení případného penále. Ustanovení § 145 odst. 2 a § 90 odst. 4 daňového řádu dále nijak nestanovují, že v případě nevyhovění předmětným výzvám má být daňový subjekt poučen o tom, že mu může být doměřena daň v závislosti na učiněném závěru správce daně. Místo toho, aby se soustředil na prokázání sporných skutečností, žalobce podal podnět na prohlášení nicotnosti výzvy k odstranění pochybností a stížnost na nezákonný

postup správce daně jako reakci na vyjádření se k výsledku postupu k odstranění pochybností.

Ad 4) Na všechna podání žalobce bylo příslušným způsobem reagováno a žádné nezůstalo opomenuto. Přehodnocení stížnosti na nezákonný postup správce daně jako reakci na vyjádření k výsledku k odstranění pochybností bylo v souladu s ust. § 261 daňového řádu. S ohledem na to, že v daném případě bylo jiným prostředkem ochrany proti postupu správce daně vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností, správce daně jej takto posoudil. Mě-li žalobce za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, mohl požádat nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti (ust. § 261 odst. 6 daňového řádu). S ohledem na to, že v daném případě bylo jiným prostředkem ochrany proti postupu správce daně vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností, správce daně jej takto posoudil.

Ad 5) Žalobce doložil obsáhlou dokumentaci dokládající činnosti realizované na jednotlivých projektech VaV ve zdaňovacích obdobích 2012 až 2014, např. oddělenou evidenci nákladů, čtvrtletní zprávy, informativní zprávy, oponentní zprávy, zápisy z laboratorních zkoušek, technickou dokumentaci, výkresovou dokumentaci, detailní analýzy, výpočty apod. V případě zdaňovacího období 2015 však žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností správci daně žádnou takovou dokumentaci nedoložil, k Projektu 772 zahájenému v průběhu roku 2015 nedoložil ani projekt výzkumu a vývoje, ačkoli k tomu byl výzvou k odstranění pochybností vyzván. Vzhledem k tomu, že žalobce žádné důkazní prostředky na výzvu správce daně k odstranění pochybností nedoložil, sám rezignoval na unesení svého důkazního břemene, a proto není možné na rozdíl od zdaňovacího období 2012 až 2014 žalobci odpočet na VaV za zdaňovací období roku 2015 přiznat. Taktéž znalecké posudky, které byly doplněny ke zdaňovacímu období 2012 až 2014, se roku 2015 netýkaly, znalci činnosti probíhající ve zdaňovacím období 2015 nehodnotili a žalobce k tomuto období nedodal žádné důkazní prostředky, i když tvrdil, že je schopen prokázat oprávněnost uplatnění této odčitatelné položky na VaV.

Ad 6) Správce daně vydal dodatečný platební výměr, neboť žalobce ani v písemnosti ze dne 14. 8. 2019 pochybnosti správce daně neodstranil a sám uvedl, že návrh na pokračování v dokazování nepodává. Před doměřením daně sepsal správce daně o průběhu postupu k odstranění pochybností úřední záznam, a to zcela v souladu s § 90 odst. 1 daňového řádu.

Ad 7) Žalobcem vyčítaná nedostatečnost představuje jeho subjektivní nespokojenost s reakcí na námítky nepřezkoumatelnosti. Na námítku prekluze žalovaný reagoval dostatečně v bodě 40 napadeného rozhodnutí, k povinnosti poučení stran možnosti stanovení daně dokazováním se též vyjádřil v bodě 41. Žalovaný předestřel ucelený argumentační systém, kterým na výtky žalobce adekvátně reagoval. Dodatečný platební výměr není nepřezkoumatelný, neboť obsahuje veškeré náležitosti, které ukládá § 102 daňového řádu a shrnuje celý průběh postupu k odstranění pochybností. Ke změně výroku došlo pouze v souvislosti se stanoveným penále, neboť jeho předpis byl uveden v dodatečném platebním výměru omylem duplicitně. Žalovaný nepochybil, když platební výměr meritorně přezkoumal.

Ad 8) Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, pokud byla v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně oznámena výzva k podání dodatečného daňového přiznání a vedla k doměření daně, lhůta se prodlužuje o jeden rok. Tato skutečnost v případě žalobce nastala a prekluzivní lhůta byla prodloužena do 1. 7. 2020, přičemž dodatečný platební výměr byl žalobci oznámen dne 2. 9. 2019, tedy před jejím uplynutím.

Ad 9) Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí jednoznačně žalobce zpravil o tom, že na základě výsledku daňové kontroly za zdaňovací období roku 2009 nelze automaticky předpokládat, že odpočet na VaV bude žalobci přiznán i v dalších letech a že by tím došlo k porušení zásady legitimního očekávání. Každý případ je v otázce legitimního očekávání nutno posuzovat individuálně s ohledem na skutkové okolnosti.

IV. Zjištěný skutkový stav

5. Ze správních spisů soud pro účely tohoto řízení zjistil, že žalobce v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2015 vykázal výsledek hospodaření ve výši 11 461 621 Kč a základ daně ve výši 9 056 979 Kč. Dále žalobce uplatnil odpočet nákladů vynaložených na vědu a výzkum [dále též „VaV“] od základu daně ve výši 4 385 558 Kč ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Konkrétně žalobce uplatnil tyto náklady na řádku č. 242 daňového přiznání ve spojení s řešením projektu: VaV 451 – Vývoj spotřebičů na pevná paliva s ohledem na optimální využití tepelné energie při procesu vytápění, pečení a vaření, VaV 721 – Vývoj struskotvorných přísad pro úpravu ocelářenských strusek, VaV 772 – Vývoj nového produktu – tavná sůl pro solné tavení (pro výrobu Al slitin v rotačních pecích) s řízenou granulometrií směsných krystalů NaCl a KCl ve výsledném produktu.
6. Dne 15. 4. 2019 vyzval správce daně žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení k DPPO za zdaňovací období roku 2015. V předmětné době správce daně prováděl u žalobce daňovou kontrolu na DPPO za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014, v rámci které zároveň prověřoval oprávněnost a správnost uplatnění odpočtu na VaV. Toho času dosavadní výsledek kontrolního zjištění za předmětná zdaňovací období, se kterým se chystal správce daně žalobce seznamovat, obsahoval natolik závažné kontrolní zjištění stran oprávněnosti uplatnění odpočtu na VaV za roky 2012, 2013 a 2014 se závěrem, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění odpočtu na VaV ve smyslu ust. § 34 odst. 4 ZDP. S ohledem na rozsah a komplexnost správcem daně provedeného hodnocení všech důkazních prostředků, které měl správce daně k dispozici, a to jak předložených žalobcem, tak opatřených a získaných formou úkonů a postupů správce daně, dospěl správce daně k závěru, že lze důvodně předpokládat, že daňová povinnost bude u žalobce doměřena i za zdaňovací období 2015.
7. Žalobce následně zaslal odpověď, doručenou správci daně dne 23. 4. 2019, ve které mj. uvedl: *„Shora uvedené výzvě správce daně nevyhovíme, protože odčitatelnou položku na odpočet podpory výzkumu a vývoje za rok 2015 jsme uplatnili oprávněně a řádně. To jsme schopni prokázat.“* Správce daně toto podání posoudil jako dodatečné daňové přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2015 a dne 4. 6. 2019 vydal výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu, v níž vyzval žalobce k doložení účetní evidence, oddělené evidence nákladů na VaV, veškeré dokumentace vážící se k VaV, projekt či projekty VaV dopadající do zdaňovacího období 2015. Správce daně uvedl, že důvodný předpoklad doměření daně jednoznačně vyplynul z provádění daňové kontroly za zdaňovací období 2012-2014, ve které byly zjištěny skutečnosti, jež se zjevně dotýkají i zdaňovacího období 2015.
8. Na výzvu k odstranění pochybností reagoval žalobce přípisem ze dne 18. 6. 2019, označeným jako „Námítka nicotnosti výzvy správce daně (...)“, který správce daně vyhodnotil podle obsahu jako podnět k prohlášení nicotnosti. Žalovaný dne 11. 7. 2019 odložil podnět na prohlášení nicotnosti rozhodnutí podle § 105 odst. 5 daňového řádu, a to s odůvodněním, že výzva k odstranění pochybností byla vydána věcně příslušným správcem daně, netrpí

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

vadami, které by ji činily zjevně vnitřně rozpornou a nebyla vydána na základě jiného nicotného rozhodnutí správce daně.

9. Žalobce v podání ze dne 15. 7. 2019 dále namítl nicotnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Dne 14. 8. 2019 v přípisu označeném jako „Stížnost KVS EKODIVIZE a.s. podle § 261 odst. 1 DŘ (...)“ žalobce uvedl, že nadále trvá na skutečnosti, že žádné dodatečné přiznáním k posuzované dani za posuzovaný rok 2015 nepodal a opět zpochybnil formu a způsob kontrolního postupu správce daně a posouzení nicotnosti výzev. Dále také uvedl, že nepodává žádný návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků za rok 2015.
10. Dne 29. 8. 2019 správce vydal výše specifikovaný dodatečný platební výměr, ve kterém dále uvedl, že postup, jenž zvolil, byl hospodárnější a šetrnější k právům žalobce než zahájení daňové kontroly, a to i k možnému vzniku povinnosti uhradit příslušenství daně ve formě předepsaného penále. Správce daně uzavřel, že žalobce v rámci správcem daně prováděného postupu k odstranění pochybností neodstranil pochybnosti o oprávněnosti, průkaznosti a správnosti položek odčitatelných od základu daně z titulu podpory VaV za zdaňovací období 2015, uplatněných na ř. 242 daňového tvrzení, čímž nelze uznat jejich daňovou oprávněnost.

V. Právní posouzení

11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
12. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
13. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, plyne, že na sdělení daňového subjektu obsahující věcnou reakci na výzvu správce daně k podání daňového přiznání je nutné nahlížet jako na daňové přiznání v materiálním smyslu. Z tohoto důvodu je namíste posuzovat dle § 8 odst. 3 daňového řádu skutečný obsah přípisu daňového subjektu, kterým reaguje na výzvu správce daně k podání daňového přiznání bez ohledu na to, že tento není zachycen na předepsaném formuláři.
14. K námitce ad 1) soud uvádí, že žalovaný a správce daně nepochybili, když posoudili reakci žalobce na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení jako dodatečné daňové přiznání, dle něhož je rozdíl DPPO za zdaňovacího období 2015 oproti poslední známé dani nulový. V souladu s uvedenou judikaturou považuje i soud podání žalobce v tomto ohledu za zcela srozumitelné, tj. jako odepření uvedené výzvy, jenž je nutno materiálně kvalifikovat způsobem učiněným daňovými orgány. Nelze obecně trvat na tom, aby správce daně v rámci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání konfrontoval žalobce s novými konkrétními zjištěními (postačí důvodný předpoklad, že bude daň doměřena) či aby žalobce v reakci na výzvu uvedl nová tvrzení. Tento závěr by popíral smysl výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, kterým je umožnit správci daně stanovit rychle a efektivně daň, a to v

případě součinnosti daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání a v případě jeho pasivity i bez součinnosti daňového subjektu. Takový postup zároveň chrání práva daňového subjektu, kterému by v takovém případě nevznikla povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena v souladu § 251 odst. 4 daňového řádu. Validním argumentem nemůže být v tomto smyslu ani způsob, jakým správce daně evidoval tuto výzvu ve svém informačním systému, neboť samotným označením výzvy nemůže být presumován její obsah. Žalobní námitka je proto lichá.

15. Jak bylo výše uvedeno, správce daně z daňových kontrol za předchozí zdaňovací období pojal důvodné pochybnosti o oprávněnosti a správnosti uplatněných nákladů na VaV (viz bod 36 napadeného rozhodnutí). V tomto bodě se soud ztotožnil se žalovaným, neboť pouhý důvodný předpoklad správce daně, že daň bude doměřena, nepředstavuje jistotu, že se tak stane, a nezahrnuje ani znalost konkrétní výše daně, jejíž doměření předpokládá, a za této situace bylo, v souladu se zásadou hospodárnosti a rychlosti řízení, povinností správce daně daňový subjekt nejdříve vyzvat dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobní námitka ad) 2 je také nedůvodná.
16. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu, má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
17. Krajský soud k otázce zvoleného kontrolního postupu opětovně odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32:

„(D)añový řád upravuje formalizované kontrolní postupy sloužící k prověřování plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů tak, aby bylo dosaženo cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Jsou jimi postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Pokud daňový řád předvídá pro zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti určitý formalizovaný postup, je správce daně povinen jej aplikovat, a to způsobem, který zákon stanoví. Hovoří-li důvodová zpráva k daňovému řádu (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685) o tom, že „jde o postup (ucelený soubor úkonů), který je v tomto případě fakultativně realizován v rámci nalézacího řízení“, je třeba tuto fakultativnost spatřovat toliko v úvaze správce daně, zda přistoupí k vlastnímu ověřování tvrzené daňové povinnosti a jakým konkrétním kontrolním postupem tak učiní, nikoliv však, zda bude vůbec některý ze zákonem upravených kontrolních postupů aplikovat nebo bude postupovat zcela mimo tato zákonem stanovená kontrolní pravidla. V případech, kdy správci daně vzniknou konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení či údajů v něm uvedených, je tedy na místě, aby zahájil postup k jejich odstranění podle § 89 daňového řádu, a tento v případě potřeby časově náročnějšího nebo rozsáhlejšího odstraňování pochybností ukončil a přešel do daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 - 27), respektive zahájil rovnou daňovou kontrolu dle § 87 daňového řádu tam, kde bude mít dobré důvody k domněnce, že postup k odstranění pochybností by k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147).“
18. Krajský soud neshledal důvodnou námitku ad 3) a nezákonným postup správce daně, který zvolil postup k odstranění pochybností před zahájením daňové kontroly. Žalobce v reakci na výzvu k odstranění pochybností nepředložil jediný důkaz prokazující oprávněnost jeho nároků, správce daně proto neměl důvod přejít do daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

řádu. Za situace, kdy 1) se žalobce *de facto* domáhá zahájení daňové kontroly, jako invazivnějšího kontrolního postupu, ačkoli dostal dostatečný prostor k rozptýlení pochybností o oprávněnosti uplatněných nákladů, 2) neuvedl, jakým způsobem by zahájení daňové kontroly vedlo k opačnému zjištění (neuznání nákladů na VaV), než v rámci postupu k odstranění pochybností, 3) v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení sdělil, že je schopen oprávněnost uplatněných nákladů prokázat, ale žádné konkrétní tvrzení či důkazy následně neoznačil ani nepředložil, ačkoli v paralelním daňovém řízení za roky 2012-2014 aktivně navrhoval a doplňoval dokazování, 4) konstatoval, že nepodává návrh na pokračování v dokazování, nelze s ohledem na jeho faktickou pasivitu přisvědčit jeho argumentaci.

19. Vzhledem k již uvedeným skutečnostem, tedy faktické absenci věcné argumentace ze strany žalobce, nemůže mít způsob, jakým správce daně a žalovaný posoudili žalobcova podání, vliv na samotné doměření daně a zákonnost napadeného rozhodnutí. Nadto se žalovaný povahou a způsobem vypořádání podání žalobce dostatečně zabýval v bodě 45 an. napadeného rozhodnutí a soud na toto odůvodnění zcela odkazuje. Žalobní námitka ad 4) je nedůvodná.
20. Krajský soud k námitce ad 5) a 6) konstatuje, že postup správce daně při odstranění pochybností zcela adekvátně reflektuje věcně relevantní aktivitu žalobce v tomto řízení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně vysvětlil, jakým způsobem byla daň stanovena (např. bod 44 napadeného rozhodnutí) a proč nelze rozhodné důkazy, předložené v rámci kontroly za předchozí období, využít v rámci zdaňovacího období roku 2015 (např. bod 60 napadeného rozhodnutí). Žalobce proti této argumentaci nic konkrétního nenamítá a ani v podané žalobě nekonkretizuje důkazy, jež byly provedeny ve vztahu k období 2012-2014 a byly využitelné pro stanovení daně za rok 2015. Námitky jsou proto nedůvodné.
21. Pokud se týče námitek ad 7) soud uvádí, že žalovaný se dostatečně zabýval podstatou odvolacích námitek, jež jsou v zásadě přeneseny do znění námitek žalobních, a jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Z jeho odůvodnění je zjevné, proč neshledal prekluzivní lhůtu za uplynulou (existence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, viz bod 40 napadeného rozhodnutí), z odůvodnění je také zřejmé, že k doměření daně došlo právě v důsledku absence věcně relevantní argumentace žalobce a to dokazováním, jenž tuto skutečnost reflektovalo. Žalovaný se zabýval otázkou poučení v jednotlivých výzvách (bod 41 an. napadeného rozhodnutí) i jejich zákonností a konkrétností. Soud dále odkazuje na dlouhodobou a konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71): *„Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. (...) Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (...).“* V souladu s uvedenou judikaturou nebylo povinností žalovaného konkrétně reagovat na každou dílčí námitku. V napadeném rozhodnutí žalovaný prezentoval jeden ucelený názor o tom, že žalobce v rámci kontrolního postupu nevyvrátil důvodné pochybnosti správce daně a soud se s ním ztotožnil. Nadto je z žalobní argumentace zjevné, že žalobce vyjadřuje především nesouhlas se samotným způsobem,

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

jakým byla jeho věc vyřízena. Za této situace se nejedná o námitky, jež by byly způsobilé zvrátit závěr o existenci pochybností a jako takové mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Námitky ad 7) proto nejsou důvodné.

22. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 2, písm. a) citovaného ustanovení se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.
23. Vzhledem k tomu, že žalovaný neshledal nicotnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (což bylo spornou a rozhodnou otázkou stran prekluze práva stanovit daň), nelze přisvědčit ani závěru žalobce o prekluzi, neboť tento úkon prodloužil prekluzivní lhůtu v souladu s § 148 odst. 2, písm. a) daňového řádu, a to do 1. 7. 2020, což dostatečně reflektuje i bod 40 napadeného rozhodnutí. Z tohoto důvodu neshledal soud námitku ad 8) důvodnou.
24. Krajský soud závěrem nepřisvědčil námitce ad 9). Postup správce daně v předchozích obdobích byl odvislý od rozdílných skutkových okolností, než byly zjištěny v tomto případě (žalobce věcně reagoval na výzvy správce daně, aktivně předkládal důkazy), ani nemůže představovat ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost, která by ve smyslu rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, jenž by v případě zdaňovacího období 2015 zakládala žalobci legitimní očekávání.
25. Krajský soud pro nadbytečnost neprovedl žalobcem navržené důkazy (jenž nebyly obsahem správního spisu). Uvedenými písemnostmi nelze zhojit faktickou neaktivitu žalobce v rámci kontrolního postupu správce daně a absenci jakýchkoli věcně relevantních důkazních návrhů.

V. Závěr a náklady řízení

26. S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.
27. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 22. května 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.