



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **TORMINA s. r. o.**, IČO 29139317, se sídlem Kroftova 3370/20, Praha 5, zast. Mgr. Barborou Fišerovou, advokátkou, se sídlem Kroftova 3370/20, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti nezákonnému zásahu žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 3. 2023, č. j. 31 Af 23/2022-66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřovala v nezákonném zahájení a provádění daňové kontroly podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ze strany žalovaného.

[2] Z obsahu spisu vyplývá, že žalovaný chtěl u žalobkyně provést místní šetření, které se mělo týkat období od 1. 12. 2012 do 31. 12. 2015, a to dluhopisů emitovaných žalobkyní. Za tímto účelem se dne 6. 6. 2022 pokoušel s žalobkyní neformálně spojit. Následně (13. 6. 2022) žalobkyni doručil sdělení, ve kterém jí navrhl termín konání místního šetření v rozmezí od 13. do 28. 6. 2022. Dne 16. 6. 2022 žalovaný vyhotovil oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. 1311260/22/2709-60563-609120, které bylo žalobkyni doručeno dne 20. 6. 2022. Předmětem daňové kontroly měla být daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 10. 12. 2012 do 31. 12. 2013 v rozsahu žalobkyní emitovaných dluhopisů. V oznámení byla žalobkyně vyzvána k předložení účetních dokumentů pro kontrolované období. Jednalo se o účetní deník, hlavní knihu v členění na jednotlivé účetní zápisy, veškeré účetní doklady vztahující se k emitovaným dluhopisům a případné další podklady prokazující správnost údajů v daňovém tvrzení. Dále byla žalobkyni dne 29. 6. 2022 doručena samostatná výzva k předložení řady dokumentů a podání informací vztahujících se ke kontrolovaným skutečnostem.

[3] Žalobkyně se proti postupu žalovaného bránila žalobou. Namítla, že zahájení i provádění daňové kontroly, včetně výzvy obsažené v oznámení, je nezákonným zásahem do její právní sféry, neboť se ze strany žalovaného jedná o šikanózní, svévolný a excesivní postup. Žalobní argumentaci lze v konkrétnosti shrnout do čtyř základních okruhů. Zaprvé žalobkyně namítala, že žalovaný zahájením daňové kontroly porušil princip proporcionality, který je vyjádřen v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a má svůj odraz v § 5 daňového řádu. Žalovaný dle jejího názoru tento princip nerespektoval, jakož ani princip vyjádřený v čl. 4 odst. 1 Listiny. Ačkoli totiž sám původně vyhodnotil místní šetření jako vhodnější institut k zjištění relevantních skutečností a jeho budoucí provedení žalobkyni předem avizoval, zvolil nakonec daňovou kontrolu, která je vůči daňovému subjektu invazivnějším postupem. Rozhodl se tak navíc pouhých 11 dní před koncem lhůty pro stanovení daně. Tím zasáhl do informační autonomie žalobkyně.

[4] Zadruhé žalobkyně namítala, že zahájení kontroly 11 dní před uplynutím lhůty pro stanovení daně bylo ze strany žalovaného svévolným postupem, ke kterému přistoupil za účelem dosažení nového běhu lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Zatřetí žalobkyně namítala, že lhůta, kterou jí žalovaný v oznámení určil k předložení účetních dokumentů, byla projevem šikany a svévole. Žalovaný totiž věděl o nepřítomnosti jednatele žalobkyně v době zahájení kontroly, přičemž tuto lhůtu stanovil pouze jako osmidenní. Začtvrté žalobkyně namítala, že samotná výzva k předložení účetních dokladů obsažená v oznámení o zahájení daňové kontroly je výzvou nezákonnou. Dle jejího názoru se jedná o nadbytečný požadavek, neboť z daňového tvrzení žalobkyně nevyplývá, že by v souvislosti s předmětnými dluhopisy uplatnila jakékoli daňové náklady. Správce daně navíc není oprávněn požadovat prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co daňový subjekt sám tvrdí podle § 92 odst. 3 daňového řádu. V tomto bodě dále brojila proti uložení povinnosti předložit účetní deník a hlavní knihu za celé kontrolované období, když daňová kontrola byla zahájena pouze v omezeném rozsahu, a to ve vztahu k žalobkyní emitovaným dluhopisům.

[5] Krajský soud žalobu zamítl. K prvnímu okruhu žalobních námitek uvedl, že je to správce daně, kdo vede daňové řízení, a proto je v jeho gesci určit, které prostředky jsou

pokračování

k dosažení jeho účelu přiměřené. Výběr mezi provedením místního šetření a daňové kontroly je tedy plně na jeho úvaze. V projednávané věci žalovaný původně chtěl provést místní šetření. Žalobkyně nebyla v této věci dostatečně součinná, a proto přistoupil k zahájení daňové kontroly. Žalovaný tímto dle názoru krajského soudu nevystoupil ze zákonem stanovených mezí. Postupoval tak, že vždy volil prostředky přiměřené okolnostem. Krajský soud v této věci dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, ze kterého vyplývá, že správce daně může přistoupit k provedení daňové kontroly i tehdy, pokud nemá pochybnosti o správnosti tvrzení daňového subjektu.

[6] K druhému okruhu žalobních námitek krajský soud uvedl, že správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu kdykoli před uplynutím lhůty podle § 148 daňového řádu. Zákon mu nezakazuje, aby tak učinil těsně před jejím koncem. Ani třetí okruh žalobních námitek neshledal krajský soud důvodným. Uvedl, že postup žalovaného při zahájení kontroly nebyl v rozporu se zákonem. Za nedůvodné krajský soud označil i žalobní námítky čtvrtého okruhu. Naznal, že žalovaný po žalobkyni vyžadoval doklady, které uceleně vypovídají o stavu žalobkyně jako účetní jednotky, tedy i ve vztahu k emitovaným dluhopisům. Bez nich by žalovaný nemohl prověřit správnost jejího hospodářského výsledku. V době zahájení daňové kontroly měl totiž žalovaný k dispozici toliko rozvahu a výkaz zisku a ztráty žalobkyně. Z těchto podkladů nemohl efektivně posoudit kontrolované skutečnosti. Jeho postup byl tedy v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný nemohl relevantní informace získat z vlastní evidence, a proto mohl žalobkyni vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Krajský soud uzavřel, že postup žalovaného nelze označit za nezákonný zásah.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Kasační námítky obsahově odpovídají jednotlivým námitkám uplatněným v řízení před krajským soudem.

[8] V prvním okruhu námitek stěžovatelka argumentuje tím, že žalovaný v rámci svého postupu porušil princip proporcionality. Žalovaný sice avizoval provedení místního šetření, následně však přistoupil k provedení daňové kontroly, která představuje větší zásah do autonomní sféry stěžovatelky, a to zejména s ohledem na rozsáhlá oprávnění žalovaného a tomu odpovídající povinnosti stěžovatelky. Krajský soud ve svém rozsudku námitkám stěžovatelky v této oblasti nevyhověl a pouze převzal narativ žalovaného. Stěžovatelka namítá, že žalovaný nedisponuje neomezenou možností vybírat si, jak bude v rámci své činnosti postupovat. Je povinen postupovat v souladu se zákony a šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů tak, aby minimalizoval zásahy do informační autonomie jednotlivce. Opětovně odkázala na čl. 2 odst. 2 Listiny, podle nějž lze státní moc uplatňovat pouze v případech a v mezích stanovených zákonem. Obsahem tohoto pravidla je subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu jeho svobodné sféry, včetně jeho informačního sebeurčení. Jen jednotlivce je oprávněn určit, jaké údaje o sobě další osobě poskytne, a to i co se týče údajů o svých podnikatelských aktivitách, pokud zákon nestanoví jinak (čl. 4 odst. 1 Listiny). V podmínkách právního státu je třeba, aby bylo toto právo vykládáno v materiálním smyslu. To znamená, že i když správce daně má zákonem danou

pravomoc činit určité úkony, je třeba tuto pravomoc vykládat tak, aby byla co nejvíce šetřena mj. autonomní sféra jednotlivce. V této souvislosti odkazuje na § 5 odst. 1 daňového řádu, který princip proporcionality zakotvuje na zákonné úrovni, a na judikaturu Ústavního soudu, konkrétně na nálezy ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Žalovaný dle názoru stěžovatelky mohl využít šetrnějšího institutu, a to místního šetření, nicméně zvolil citelnější zásah do její právní sféry, tedy daňovou kontrolu. Učinil tak navíc pouze z toho důvodu, aby 11 dní před koncem lhůty pro stanovení daně docílil jejího nového běhu. Daňová kontrola je tedy dle názoru stěžovatelky nepřiměřeným zásahem do jejích práv, neboť nebyla proporcionalním prostředkem k dosažení kýženého cíle. Konkrétně mělo být kromě práva na informační autonomii porušeno právo na ochranu vlastnictví a svoboda podnikání. Krajský soud měl dle názoru stěžovatelky žalovanému zakázat, aby v kontrole pokračoval.

[9] Stěžovatelka dále namítá, že zahájení kontroly těsně před koncem lhůty pro stanovení daně je čistě účelovým krokem, zejména pokud předtím žalovaný 8 let nic nečinil. Jedná se o šikanózní, zjevně excesivní a svévolné jednání.

[10] Ve třetím okruhu kasačních námitek stěžovatelka brojí proti tomu, jak krajský soud posoudil její námitku týkající se délky lhůty stanovené k předložení účetních dokladů v době nepřítomnosti jejího jednatele. O této nepřítomnosti žalovaný dle jejích slov věděl. Tento postup tedy stěžovatelka považuje za svévolný a šikanózní. Krajský soud nepřihlédl k jí tvrzeným skutečnostem a předloženým důkazům, z nichž plyne, že se argumentace žalovaného o nedostatečné součinnosti stěžovatelky nezakládá na pravdě. Sdělení o úmyslu provést místní šetření (které navíc mělo proběhnout v rozmezí od 13. do 28. 6. 2022, tedy v období počínajícím dnem doručení sdělení stěžovatelce) totiž obdržela dva dny před vyhotovením oznámení o zahájení daňové kontroly. Neměla tedy vůbec čas na sdělení reagovat, a to i z toho důvodu, že její jednatel byl tou dobou na dovolené. V této souvislosti stěžovatelka cituje vyjádření generální ředitelky Generálního finančního ředitelství pro podcast *Ptám se já* ze dne 13. 4. 2023, která v tomto pořadu kritizovala některé postupy orgánů veřejné správy, které souvisí s doručováním listin, konkrétně pak ty případy, kdy správní orgán doručuje těsně před víkendem, před Vánoci nebo před prázdninami.

[11] V posledním okruhu kasačních námitek stěžovatelka namítá nezákonnost výzvy k předložení dokladů obsažené v oznámení o zahájení kontroly. Tyto námitky v podstatě kopírují námitky žalobní. Stěžovatelka znovu namítá neúčelnost a nadbytečnost výzvy k předložení účetních dokladů k emitovaným dluhopisům, neboť žádné daňové náklady v souvislosti s upsanými dluhopisy v daňovém tvrzení neuplatnila. To vede ke zvýšené administrativní zátěži stěžovatelky, kterou není povinna snášet. Správce daně totiž není s přihlédnutím k § 92 odst. 3 daňového řádu oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co sám tvrdí. Daňová kontrola byla navíc zahájena toliko v rozsahu emitovaných dluhopisů. Uložení povinnosti předložit konkrétní účetní dokumenty, a to účetní knihy a hlavní knihu, bylo tedy rovněž neoprávněné. Dle zmíněného § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení, prokazuje právě daňový subjekt, a je na něm, ne na svévolném určení správce daně, jaké důkazní prostředky k tomu použije. Krajský soud tuto námitku ve svém rozsudku nijak nevyřadil a omezil se na reprodukci názorů žalovaného.

pokračování

[12] Závěrem stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti s argumentací stěžovatelky neztotožnil, naopak přisvědčil závěrům krajského soudu, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Je toho názoru, že vůči stěžovateli postupoval v souladu se zákonem. K zahájení kontroly přistoupil poté, co byl jednatel stěžovatelky nekontaktní, a zahájení daňové kontroly bylo vzhledem k nejistotě, kdy opět bude kontaktní, nutné. Do té doby volil použití místního šetření, které vzhledem k tehdejším okolnostem z jeho úhlu pohledu pro naplnění kýženého cíle postačovalo. Zahájená daňová kontrola není nepřiměřená, ani jinak neodporuje platným právním předpisům. Stěžovatelka nadto neprokázala, že postup správce daně znamenal zásah do jejích veřejných subjektivních práv. Rozhodnutí, zda k danému účelu využije místní šetření, nebo daňovou kontrolu, je podle žalovaného plně v jeho gesci. Dále uvedl, že předpokladem konání daňové kontroly není existence pochybností správce daně o správnosti stanovené daně.

[14] Pokud by nebylo právně možné zahájit daňovou kontrolu těsně před koncem lhůty pro stanovení daně, zákonodárce by tuto skutečnost upravil v daňovém řádu. Žalovanému rovněž není zřejmé, proč by mělo takto pozdní zahájení kontroly představovat větší zásah do práv stěžovatelky než její zahájení kdykoli dříve.

[15] Dále žalovaný popisuje průběh jednání se stěžovatelkou a její nekontaktnost. Uvádí, že si sdělení o úmyslu provést místní šetření převzala, ale nereagovala na něj. To vyvolalo v žalovaném obavy, zda byla daň z příjmů právnických osob stanovena u stěžovatelky správně. Aby mohl prověřit správnost stanovení daně, potřeboval předložit základní účetní dokumenty, které se vztahují k ekonomické činnosti stěžovatelky a poskytují věrohodný a ucelený obraz o stavu účetní jednotky mimo jiné i ve vztahu k emitovaným dluhopisům. Bez těchto účetních knih nelze věrohodně posoudit hospodářský výsledek stěžovatelky, a to i s ohledem na zhodnocení správnosti vedených účetních záznamů týkajících se emitovaných dluhopisů. Účetní operace týkající se těchto dluhopisů pak společně s dalšími účetními operacemi tvoří ucelený hospodářský výsledek stěžovatelky. Z podkladů, které měl k okamžiku zahájení daňové kontroly žalovaný k dispozici, nebylo možné takové posouzení provést.

[16] Závěrem svého vyjádření žalovaný namítl, že jednotlivé úkony provedené v rámci daňové kontroly nelze podrobovat testu zákonnosti pomocí zásahové žaloby. To platí i pro oznámení o zahájení kontroly a obsah výzvy k předložení účetních dokumentů. V této souvislosti odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 183/2014-55 a rozsudek NSS č. j. 8 Aps 2/2006-95.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s

§ 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Dále se zabýval otázkou, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Stěžovatelka v obecné rovině namítla nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Konkrétněji zmínila jen to, že krajský soud nepřihlédl k jejím námitkám, věcně se jimi nezabýval a omezil se na reprodukci závěrů žalovaného.

[20] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit samotný obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (shodně též rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).

[21] Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozsudek krajského soudu trpěl nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve shora uvedeném smyslu. Z odůvodnění rozsudku je patrné, z jakých skutečností krajský soud při posouzení věci vycházel a jak právně posoudil stěžejní otázky. Skutečnost, že se stěžovatelka s tímto hodnocením neztotožňuje a má je za rozporné se skutkovými okolnostmi, na které v řízení před krajským soudem poukázala, nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku. Nejvyšší správní soud ostatně v některých ohledech stěžovatelce přisvědčil a níže korigoval závěry krajského soudu. Byť určité úvahy krajského soudu byly kusé, popř. přejímaly stanovisko žalovaného, nebránilo to Nejvyššímu správnímu soudu přezkoumat zákonnost jeho závěrů.

pokračování

[22] Nejvyšší správní soud se dále s ohledem na logickou posloupnost kasačních námitek předně zabýval těmi, které se týkají vztahu mezi daňovou kontrolou a místním šetřením, potažmo časovým aspektem úkonů žalovaného vůči stěžovateli. Tyto námitky se totiž týkají obecných předpokladů zákonnosti zahájení daňové kontroly jako takové. Teprve v závěru se zabýval kasační námitkou proti zákonnosti výzvy žalovaného k předložení dokladů.

[23] Značná část argumentů týkajících se kasační námitky nepřiměřenosti daňové kontroly vychází ze závěrů Ústavního soudu vyjádřených ve stěžovatelkou citovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ty však byly ve velké míře překonány stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Podle tohoto stanoviska může správce daně zahájit kontrolu i tehdy, nemá-li pochybnosti o správnosti vyměřené daně nebo řádném splnění daňové povinnosti. Tím byl překonán citovaný náleze, ve kterém jeden ze senátů Ústavního soudu naznal, že zahájení daňové kontroly musí být navázáno na konkrétní důvody jejího provedení. Tento (již překonaný) závěr byl tedy značně striktnější vůči správci daně a chápal práva daňového subjektu poněkud extenzivněji. Plenární stanovisko, jakož i navazující judikatura NSS (např. rozsudky ze dne 21. 11. 2013, č. j. 2 Aps 6/2013-33, a ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39) však spíše vycházely z pojetí daňové kontroly jako prostředku prevence, který může legitimně mít i nahodilý charakter. Tím spíše argumentace stěžovatelky v tomto bodě nemůže obstát. Jestliže může správce daně daňovou kontrolu provádět nahodile, i bez existence pochyb o plnění daňové povinnosti daňového subjektu nebo o správnosti stanovené daně, tím spíše není nucen pro své účely využít prvně místní šetření, a to i bez ohledu na to, zda možnost jeho provedení daňovému subjektu předem avizoval.

[24] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, a v tomto je třeba korigovat závěry krajského soudu, že žalovaný nemůže zcela libovolně vybírat, který procesní postup využije k dosažení sledovaného cíle. V tom žalovanému brání zásady vyjádřené v § 5 odst. 1 až 3 daňového řádu. Nelze tedy tvrdit, že žalovaný určuje, jaký procesní postup je přiměřený k dosažení sledovaného cíle. Je třeba zdůraznit, že jednotlivé procesní postupy jsou v daňovém řádu konstruovány tak, že slouží k dosahování odlišných cílů. S ohledem na argumentaci předestřenou v projednávané věci je především podstatné poukázat na rozdílné cíle místního šetření a daňové kontroly. Místní šetření je úkonem v rámci vyhledávací činnosti, jehož účelem je toliko zjistit podkladové informace a zajistit důkazní prostředky, a to v rozsahu, který lze považovat za „mapování terénu“. Naproti tomu daňová kontrola slouží k zjišťování, ověřování, resp. stanovování daňové povinnosti. Pouze v rámci daňové kontroly lze přistoupit k hodnocení obstaraných důkazních prostředků a vyzývat daňový subjekt k prokázání rozhodných skutečností (viz rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019-30, a ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31).

[25] Judikatura setrvale poukazuje na to, že správce daně je oprávněn v rámci zvoleného procesního postupu provádět pouze takové úkony, které nepřekračují rámec toho, k čemuž zvolený procesní postup slouží. To je významné zejména s ohledem na procesní práva daňového subjektu, která jsou ve vztahu k jednotlivým procesním postupům upravena odlišně. K tomu lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36,

podle nějž „mezi místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti a daňovou kontrolou existuje podstatný rozdíl a správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi těmito postupy. Je zřejmé, že institut daňové kontroly, právě proto, že představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, obsahuje na druhé straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu garantují daňovým subjektům určitá práva: daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu), s výsledkem kontroly musí správce daně daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke zjištění 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.“

[26] Z výše uvedeného plyne, že cíl místního šetření jakožto úkonu vyhledávací činnosti je odlišný od cíle daňové kontroly, důsledkem čehož je, že v těchto procesních postupech je přípustný odlišný rozsah dílčích úkonů (zjišťování). Proto nesmí vyhledávací činnost (místní šetření) překročit své meze a stát se v podstatě skrytou daňovou kontrolou. Následná daňová kontrola by totiž byla materiálně kontrolou opakovanou a v případě, že by nebyly splněny podmínky pro její opakované konání, byla by nezákonným zásahem (viz rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31). Jako příklady toho, kdy jsou meze místního šetření překročeny, lze uvést postupy, na jejichž základě správce daně od daňového subjektu obdrží rozsáhlý počet dokumentů či jejich kopií (viz rozsudek č. j. 7 Afs 231/2021-31), nebo kompletní účetnictví za určité období (viz rozsudek č. j. 4 Afs 14/2017-36), nebo sice menší počet dokumentů, jenž je však nepřiměřený předmětu vyhledávací činnosti (viz rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44).

[27] Nejvyšší správní soud připouští, že postup žalovaného v souvislosti se snahou provést místní šetření, jenž vyústil v zahájení daňové kontroly, je zmatený a netransparentní. Nelze přijmout vysvětlení žalovaného, že důvodem pro zahájení daňové kontroly byla nedostatečná součinnost ze strany stěžovatelky, pokud jde o provedení místního šetření. V tomto ohledu je třeba plně přisvědčit stěžovateli, neboť skutečnost, že během dvou dnů po doručení žádosti o součinnost ve věci provedení místního šetření nesdělila správci daně termín a místo, kde lze provést místní šetření, nelze bez dalšího považovat za nedostatek součinnosti. Z časového rozmezí stanoveného žalovaným, v němž chtěl místní šetření provést, uplynuly pouze 2 dny a naopak zbývalo ještě zhruba 10 dnů. Skutečnost, že stěžovatelka nereagovala na žádost žalovaného obratem, nemohla v žalovaném legitimně vyvolat domněnku, že daň není tvrzena ve správné výši.

[28] Jakkoliv tedy Nejvyšší správní soud nepovažuje vysvětlení žalovaného, proč zahájil daňovou kontrolu, které poskytl v soudním řízení, za podložené (a v důsledku toho ani za věrohodné), nejedná se o okolnost, která by způsobovala nezákonnost zahájení daňové kontroly. Z judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že daňovou kontrolu lze zahájit bez toho, aby existovaly skutečnosti, které vyvolávají pochybnosti o správnosti stanovené daně.

[29] Ze zásad upravených v § 5 odst. 1 až 3 daňového řádu ani z čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny nevyplývá, že by správce daně byl povinen postupovat v jakýchkoli „fázích“ a nejprve

pokračování

využít ty procesní postupy, které co nejméně zasahují do právní sféry daňového subjektu, a teprve v návaznosti na výsledky těchto postupů případně přistoupit k procesním nástrojům, které zasahují do práv daňového subjektu s větší intenzitou. Žalovaný tedy nebyl povinen v dané věci nejprve provést místní šetření v rámci výkonu vyhledávací činnosti a teprve pak případně přistoupit k zahájení daňové kontroly. Místní šetření a daňová kontrola nejsou mezi sebou vzájemně zaměnitelné procesní postupy, pokud jde o jejich účel, k jehož dosažení jsou daňovým řádem určeny. Z pouhé skutečnosti, že žalovaný nejprve zamýšlel provést místní šetření a několik málo dní poté, aniž by bylo místní šetření provedeno, se rozhodl zahájit daňovou kontrolu, nelze dovozovat, že místní šetření by bývalo šetrnějším procesním postupem k dosažení cíle, kvůli němuž žalovaný nakonec zahájil daňovou kontrolu.

[30] Z oznámení o zahájení daňové kontroly ve spojení s výzvou k předložení dokumentů, která je součástí oznámení, vyplývá, že žalovaný hodlal prověřit správnost stanovené daňové povinnosti ve vztahu k emisi dluhopisů. Je přitom zřejmé, že stejného účelu by nemohlo být dosaženo místním šetřením, neboť z výše zmiňované judikatury vyplývá, že místní šetření, které by bylo prováděno v rozsahu plynoucím z oznámení o zahájení daňové kontroly, by vykročilo z mezí pouhého „mapování terénu“ a představovalo by skrytou daňovou kontrolu. Pokud tedy žalovaný (byť z dosud přesvědčivě nevysvětlených důvodů) změnil svůj záměr a nakonec namísto provedení místního šetření zahájil daňovou kontrolu, zvolil takový procesní postup, který lépe odpovídá zamýšlenému rozsahu prověřovaných informací a povaze samotného prověřování. Stěžovatelka nepoukázala na žádnou konkrétní skutečnost, která by dokládala, že skutečný úmysl žalovaného byl odlišný a neodpovídal obecnému účelu daňové kontroly, resp. že faktický postup žalovaného po zahájení daňové kontroly svědčí o účelovosti zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že zahájení daňové kontroly nebylo (ani ve světle postupu žalovaného bezprostředně předcházejícího zahájení kontroly) nepřiměřené.

[31] Co se týče námitky časového aspektu zahájení kontroly ve vztahu k novému běhu lhůty pro stanovení daně, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poznamenat, že mezi účastníky řízení je nesporné, že k uplynutí lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu mělo ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období dojít ke dni 1.7.2022. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Z gramatického výkladu tohoto ustanovení vyplývá, že k zahájení daňové kontroly může správce daně přistoupit kdykoli v průběhu lhůty pro stanovení daně. Stěžovatelka v řízení nepředložila žádný konkurenční výklad tohoto ustanovení, např. s využitím odlišných výkladových metod. Nejvyšší správní soud připouští, že zahájení kontroly 11 dní před koncem prekluzivní lhůty může indikovat, že účelem zahájení daňové kontroly je pouze vyvolání právních následků dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Aby však bylo možné takový závěr učinit, musely by k výše uvedenému přistoupit další okolnosti. Stěžovatelka nicméně na žádné takové okolnosti nepoukázala. Ani z obsahu předloženého správního spisu nevyplývá, že by žalovaný zahájil daňovou kontrolu pouze formálně, za výlučným účelem dosáhnout prodloužení lhůty pro stanovení daně, aniž by měl skutečně v úmyslu prověřit správnost tvrzené daně. Je tomu právě naopak, neboť výzva, která je součástí oznámení o zahájení daňové kontroly, dokládá, že žalovaný skutečně

zahájením daňové kontroly sledoval cíl v podobě prověření daňových souvislostí transakce spočívající v emisi dluhopisů. Samotný časový aspekt zahájení daňové kontroly neprokazuje, že by se jednalo o úkon účelový.

[32] Ani v této souvislosti není argumentace nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 na projednávanou věc zcela příléhavá. Zaprvé, jak je již uvedeno výše, závěry tohoto nálezu byly překonány stanoviskem pléna. Zadruhé nebyla v tehdejší věci skutečnost, že správce daně zahájil daňovou kontrolu krátce před koncem prekluzivní lhůty, sama o sobě pro posouzení věci zcela podstatná. Ústavní soud pouze podotkl, že takové načasování zahájení daňové kontroly lze označit za podezřelé. Zatřetí hrál časový aspekt zahájení kontroly v dané věci poněkud jinou roli. Ústavní soud naznal, že samotný akt zahájení trpěl vadami (zejména absentovaly důvody pro její konání), a k zahájení kontroly tedy fakticky nedošlo. Tyto vady nemohly být zhojeny dalšími úkony správce daně, neboť ty už proběhly po uplynutí prekluzivní lhůty, a nemohlo tedy ani dojít k jejímu stavění. Skutkové okolnosti věci, kterou se zabýval Ústavní soud ve zmíněném nález, byly tedy odlišné. Nejvyšší správní soud uzavírá, že ani tato námitka není důvodná.

[33] Stěžovatelka spatřuje pochybení též v tom, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu, ačkoliv prokazatelně věděl, že její jednatel je na dovolené. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že zákon takový postup nezakazuje. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. Žalovaný zaslal toto oznámení stěžovatelce do datové schránky, a to do vlastních rukou, dne 17. 6. 2022. Datová zpráva byla doručena dne 20. 6. 2022 tím, že se do datové schránky přihlásila oprávněná osoba. Z toho plyne, že daňová kontrola byla zahájena až v důsledku toho, že se do datové schránky stěžovatelky přihlásila osoba, která je oprávněna vyzvedávat datové zprávy zasláné do vlastních rukou. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak by pobyt jednatele stěžovatelky na dovolené mohl být za těchto okolností na překážku řádnému zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka ostatně neprokázala, že byl její jednatel na dovolené a že to žalovaný věděl. Ze správního spisu vyplývá pouze to, že dne 6. 6. 2022 bylo žalovanému asistentkou advokátní kanceláře jednatele stěžovatelky sděleno, že je na dovolené a „není jí znám termín návratu z dovolené a to ani rámcově“. Na základě toho nelze mít za prokázané, že žalovaný věděl, že jednatel stěžovatelky je stále (i dne 17. 6. 2022) na dovolené.

[34] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti v souladu s žalobními body namítala i nezákonnost výzvy k předložení účetních dokladů, která byla obsažena v oznámení o zahájení kontroly. Výzva k předložení účetního deníku, hlavní knihy v členění na jednotlivé účetní zápisy a veškerých účetních dokladů vztahujících se k emitovaným dluhopisům, případně též dalších důkazních prostředků, byla obsažena nejen v oznámení o zahájení daňové kontroly, ale také v navazující výzvě k prokázání skutečností ze dne 29. 6. 2022, v níž byla stěžovatelka poučena o tom, že pokud výzvě nevyhoví, může být daň stanovena na základě pomůcek.

[35] V první řadě je vhodné poukázat na žalovaným odkazovaný rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, ze kterého vyplývá, že „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s. ř. s.) nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě

pokračování

nepředstavují zásah do práv účastníka řízení. “ Nejvyšší správní soud přitom vyslovil názor, že se v případě výzvy k prokázání skutečností nemůže jednat o nezákonný zásah, neboť „stěžovateli nehrozí nesplněním bodu 8 výzvy žádná sankce, ani její hrozba. Za hrozbu sankcí přitom nelze považovat informaci žalovaného, že nevyhovění výzvě může vyústit v doměření daně podle pomůcek, protože v dané procesní fázi není možné předjímat, jak budou důkazní prostředky správcem daně hodnoceny.“ Na tomto místě je vhodné dodat, že ani v projednávané věci nehrozila stěžovatelce při nesplnění výzvy ze dne 16. 6. 2022 žádná hrozba, její součástí není ani žádné poučení, které by se vztahovalo k možným následkům jejího nesplnění (takové poučení bylo obsaženo až ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 29. 6. 2022).

[36] V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, Nejvyšší správní soud potvrdil, že zásahovou žalobou nelze podrobovat soudní kontrole jednotlivé procesní úkony. Ochrana poskytovaná tímto žalobním typem v průběhu daňové kontroly může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které mají samy o sobě zcela zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu, a současně není spravedlivé a ústavně konformní požadovat po žalobci, aby s obranou proti takovýmto úkonům vyčkal až na žalobu směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné. Je třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správního orgánu, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení) ve sféře účastníka projevit jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, a naproti tomu na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobitelné účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí. Jen proti posléze uvedené skupině lze připustit zásahovou žalobu. Naproti tomu proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu

[37] Rozsahem soudní kontroly jednotlivých úkonů činěných v rámci daňové kontroly prostřednictvím zásahové žaloby se zabýval i rozšířený senát NSS, a to v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2015-55: „Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit ‚předstižného‘ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň.“ Rozšířený senát v tomto usnesení rovněž vyslovil názor, že předmětem řízení o zásahové žalobě „není výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v

kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“

[38] V dané souvislosti lze odkázat rovněž na rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019-33, ze kterého vyplývá, že „*jsou-li tedy úkony daňové kontroly z hlediska cíle kontrolního postupu, jímž je zejména zjištění pro věc podstatných skutkových okolností, zjevně nepřiměřené, nadbytečné, ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantní nebo neúčelné, případně zcela svévolné či šikanózní, lze tyto považovat za nezákonný zásah spočívající v nezákonné administrativní zátěži.*“ V citované věci Nejvyšší správní soud vycházel mimo jiné ze závěrů již vzpomínaného stanoviska Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, jakož i rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, v němž konstatoval, že „*(nezákonný) zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, již je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonný rámec. Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Jinak řečeno, takové úkoly daňovému subjektu ‚kradou čas a práci‘, které není povinen správcem daně věnovat. Právě z tohoto důvodu mohou být zjevně neúčelné úkony správce daně nezákonným zásahem.*“

[39] Stěžovatelka ve své žalobní argumentaci poukazovala na to, že rozsah vyžádaných dokladů překračuje rozsah daňové kontroly vymezený v oznámení o zahájení daňové kontroly. Poukazovala rovněž na to, že jelikož nebyly uplatněny žádné náklady související s dluhopisy, bylo neúčelné vyžadovat dokumenty týkající se emise dluhopisů. Touto argumentací se stěžovatelka bránila proti rozsahu výzvy k předložení dokumentů, tedy proti tomu, aby fakticky prověřovaný okruh skutečností vykročil z mezí stanovených v oznámení o zahájení kontroly. Vzhledem k těmto okolnostem nelze dovozovat, že se stěžovatelka domáhala předstízného posouzení zákonnosti procesního úkonu žalovaného nebo že tímto úkonem nemohlo být přímo zasaženo do jejích práv. Pokud by žalovaný skutečně činil úkony ve vztahu ke skutečnostem, které překračují jím vymezený rozsah daňové kontroly, postupoval by nezákonně. Zasahoval by tím do práva stěžovatelky na informační sebeurčení a uvalil by na stěžovatelku nezákonnou administrativní zátěž, kterou není povinna snášet. Po stěžovatelce by přitom nebylo možné legitimně požadovat, aby takový zásah snášela a ochrany proti němu se domáhala až v souvislosti s vydaným rozhodnutím o doměření daně. Předně v této fázi provádění daňové kontroly není zřejmé, zda takové rozhodnutí vůbec bude vydáno. I kdyby nicméně vydáno bylo, pak pokud by rozhodnutí o doměření daně nepřekročilo rozsah daňové kontroly (tedy nevykročilo z rámce daňových souvislostí emise dluhopisů), nebyla by patrně stěžovatelce v rámci žaloby proti rozhodnutí o doměření daně poskytnuta soudní ochrana proti tomu, že správce daně při provádění daňové kontroly vykročil ze stanovených mezí (neexistovala by přímá vazba mezi vadným postupem v daňové kontrole a zákonností rozhodnutí o doměření daně). Stěžovatelkou napadené jednání žalovaného tak může představovat nezákonný zásah. Zásahová žaloba v tomto případě směřuje k tomu, aby se způsob provádění daňové kontroly vrátil do zákonných mezí (obdobně srov. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 114/2019-33).

pokračování

[40] V souvislosti s právě uvedeným je nicméně třeba zmínit, že ačkoliv stěžovatelka spatřovala nezákonný zásah právě též v nezákonnosti výzvy (vedle nezákonnosti samotného zahájení daňové kontroly), nepromítla takto vymezený nezákonný zásah do petitu žaloby. Pokud by totiž byla výzva žalovaného vskutku nezákonným zásahem, nebylo by namíste zakázat žalovanému, aby pokračoval v daňové kontrole, která sama o sobě byla zahájena v souladu se zákonem, nýbrž aby bylo zakázáno její provádění v rozsahu, jenž překračuje rámec vymezený v oznámení o zahájení daňové kontroly. I kdyby byla tvrzení stěžovatelky pravdivá, nebylo by možné vyhovět petitu žaloby, jímž byl krajský soud vázán.

[41] Nejvyšší správní soud nadto neshledal argumentaci stěžovatelky důvodnou. Daňová kontrola nebyla zahájena pouze v rozsahu prověření daňové uznatelnosti nákladových úroků z emitovaných dluhopisů, nýbrž v rozsahu „*skutečností týkajících se emitovaných dluhopisů*“. Žalovaný v řízení před krajským soudem vysvětlil, že bylo zapotřebí prověřit jednotlivé účetní záznamy, které přímo souvisí s emisí dluhopisů, a to za účelem zjištění, zda jednotlivé úkony v rámci emise dluhopisů byly řádně zaúčtovány, a tedy promítly se správně v hospodářském výsledku stěžovatelky. Ačkoliv z výkazu zisku a ztráty, který měl žalovaný k dispozici již před zahájením daňové kontroly, vyplývalo, že stěžovatelka nevykázala žádné nákladové úroky, neznamená to, že by emise dluhopisů neměla jiné daňové souvislosti. Emise dluhopisů se měla promítnout jak na straně pasiv (jako cizí zdroje), tak na straně aktiv (v majetku) a o jednotlivých krocích mělo být účtováno na příslušných účtech. Tyto okolnosti přitom pochopitelně měly mít vliv na hospodářský výsledek stěžovatelky, jenž je základem daně z příjmů. Toto vysvětlení žalovaného, které si krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku osvojil, stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nezpochybnuje. Skutečnost, že stěžovatelka neuvedla ve výkazu zisku a ztráty žádné nákladové úroky, nezbavuje žalovaného jeho práva prověřit, zda o jednotlivých aspektech emise dluhopisů bylo řádně účtováno, tedy zda se korektně promítly do hospodářského výsledku stěžovatelky, potažmo do základu daně.

[42] Je tedy zcela pochopitelné, že žalovaný požadoval po stěžovatelce předložit účetní deník a hlavní knihu v členění na jednotlivé účetní zápisy. Jedná se o povinně vedené části účetnictví, v nichž se měly odrazit jednotlivé úkony související s emisí dluhopisů. Smyslem daňové kontroly je prověřit, že daň byla správně tvrzena. Jelikož základ daně je odvozen od hospodářského výsledku, je zcela na místě ověřit, že hospodářský výsledek byl zjištěn na základě řádně provedených účetních záznamů souvisejících s emisí dluhopisů. Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by žalovaný fakticky prováděl daňovou kontrolu v širším rozsahu, než byl vymezen v oznámení o zahájení daňové kontroly, nebo že by po stěžovatelce požadoval předložení dokladů nad rámec toho, co by bylo účelné s ohledem na rozsah kontroly. Právo žalovaného na přístup k účetním záznamům a na jejich zapůjčení vyplývá z § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 daňového řádu a dále z § 86 odst. 3 ve spojení s § 82 daňového řádu.

[43] Stěžovatelka nesprávně zaměňuje povinnost předložit správci daně účetní záznamy (viz výše) s povinností prokazovat jí tvrzené skutečnosti. Správce daně je oprávněn nahlížet do účetních záznamů a zapůjčit si je a daňový subjekt je povinen mu to umožnit. Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu upravuje rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a

správce daně. Nelze opomíjet, že předložení účetnictví slouží k prokázání daňového tvrzení stěžovatelky o výši jejího hospodářského výsledku (základu daně).

[44] Krajskému soudu nelze vytýkat, že by se argumentací stěžovatelky nezabýval, resp. že pouze reprodukoval názor žalovaného. Takový postup je možný, jestliže se krajský soud s argumentací žalovaného ztotožnil. Není povinností krajského soudu vyjádřit své hodnocení jinými slovy odlišnými od formulace vyjádření žalovaného k žalobě.

[45] Stěžovatelka dále v souvislosti se zákonností výzvy k předložení dokladů zmínila nedostatečnou délku lhůty ke splnění této povinnosti, což dávala do souvislosti s dovolenou jejího jednatele. Jak však Nejvyšší správní soud uvedl již výše, v řízení nebylo prokázáno, že by jednatel stěžovatelky byl na dovolené v době, kdy bylo stěžovatelce doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly. Nadto ve lhůtě 8 dnů zaslal jednatel stěžovatelky žalovanému sdělení, že považuje zahájení daňové kontroly za nezákonné. O prodloužení lhůty k předložení požadovaných dokladů nepožádal. Nelze tedy dovozovat, že by délka lhůty stanovené stěžovatelce k předložení požadovaných dokladů měla za následek nezákonnost výzvy.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádný důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl tedy kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[47] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jako úspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. října 2023

Mgr. Eva
Šonková
předsedkyně senátu