



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **EFA AUTO s.r.o.**, IČO: 04877586,
sídlem Na Výsluní 311, Mstišov, 417 03 Dubí,
zastoupena Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

proti
žalovanému **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly zahájené oznámením ze dne 25. 5. 2022, č. j. 550739/22/2514-60563-501479, jejímž předmětem je daň z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2019 a daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce domáhala toho, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění daňové kontroly zahájené u žalobkyně doručením oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 25. 5. 2022, č. j. 550739/22/2514-60563-501479 (dále jen „daňová kontrola“), kdy předmětem daňové kontroly je daň z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2019 a daň vybíraná Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019, a to v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení dotčených daní. Pro případ, že by do doby vynesení rozsudku došlo k ukončení daňové kontroly, žalobkyně navrhla, aby soud určil, že předmětná daňová kontrola je nezákonným zásahem. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že považuje zahájení i provádění daňové kontroly žalovaným za nezákonné. Nezákonnost zahájení daňové kontroly žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný si oznámením o zahájení daňové kontroly vyžádal od žalobkyně důkazní prostředky, na jejichž předložení neměl vůbec právo. Nezákonnost provádění daňové kontroly žalobkyně spatřovala v nezákonné nečinnosti žalovaného při daňové kontrole.
3. Žalobkyně upozornila, že důvody, pro které považuje zahájení daňové kontroly za nezákonné, namítala již ve stížnosti ze dne 3. 8. 2023, kterou podala u žalovaného dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně ve stížnosti namítala, že žalovaný v oznámení o zahájení daňové kontroly neoprávněně vyzval žalobkyni k předložení evidence jízd motorových vozidel (dále jen „evidence jízd“). Podle žalobkyně totiž tento důkazní prostředek nemohl nijak posloužit ke správnému stanovení její daňové povinnosti prověřované daňovou kontrolou, kdy zejména v případě evidence jízd nákladních automobilů si žalobkyně nedokáže ani představit, že by tomu tak být mohlo. Žalovaný se s touto argumentací žalobkyně vypořádal ve vyrozumění o stížnosti ze dne 30. 8. 2023, č. j. 1913447/23/2514-60563-506927 (dále jen „vyrozumění o stížnosti“), ve kterém nepřisvědčil žalobkyní uváděným důvodům.
4. Dle žalobkyně platí, že daňový subjekt svoji důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu unese předložením příslušných účetních dokladů a záznamů. Pokud tak daňový subjekt učiní, potom jej důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností zmiňovaných v § 92 odst. 3 daňového řádu již netíží. To znamená, že za této situace již daňový subjekt není ohledně zmiňovaných skutečností povinen činit jakákoliv další tvrzení a ani tato tvrzení prokazovat. Žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, dle kterého správce daně postupuje v rozporu se zákonem, pokud neprokáže, že o správnosti účetnictví daňového subjektu existují vážné a důvodné pochyby, a namísto toho požaduje, aby daňový subjekt předkládal další důkazy na podporu svých tvrzení.
5. Evidence jízd není dle žalobkyně zákonem předepsanou evidencí, kterou by žalobkyně byla povinna předkládat žalovanému k unesení svého důkazního břemene ohledně prokázání skutečností zmiňovaných v § 92 odst. 3 daňového řádu, aniž by přitom žalovaný nejprve prokázal, že existují vážné a důvodné pochyby o správnosti účetnictví nebo jiných zákonem předepsaných evidencí vedených žalobkyní. V dané věci však dle žalobkyně požadoval žalovaný předložení evidence jízd již v oznámení o zahájení daňové kontroly, čímž žalovaný způsobil nezákonnost zahájení daňové kontroly.
6. Co se týče nezákonnosti provádění daňové kontroly spočívající v nečinnosti žalovaného, žalobkyně uvedla, že dne 6. 9. 2023 při nahlížení do spisu vedeného žalovaným k daňové kontrole zjistila, že po předložení důkazních prostředků žalobkyní v srpnu 2022, k němuž žalovaný vyzval žalobkyni v oznámení o zahájení daňové kontroly, žalovaný v daňové kontrole provedl dále popsané úkony.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

7. Dne 8. 2. 2023 dle žalobkyně proběhlo na územním pracovišti žalovaného ústní jednání s jednatelem žalobkyně. Podle žalobkyně z protokolu o ústním jednání ze dne 8. 2. 2023, č. j. 211494/23/2514-60563-501479, vyplývá, že jednatel žalobkyně byl úředními osobami dotazován pouze na okolnosti (popis fakturovaných prací – nakládky a vykládky zboží a počet jízd), které nemohou vůbec nijak souviset s předmětem daňové kontroly. Pro dosažení cíle daňové kontroly byl proto tento úkon žalovaného neúčelný.
8. Dne 10. 2. 2023 dle žalobkyně žalovaný na základě § 93 odst. 4 daňového řádu vystavil výzvu k poskytnutí důkazních prostředků č. j. 207392/23/2514-60563-501479 adresovanou odběrateli žalobkyně, společnosti RTR-TRANSPORT A LOGISTIKA s.r.o., IČO: 14868792. Podle žalobkyně z výroku výzvy vyplývá, že z podstaty věci je zcela vyloučeno, aby důkazní prostředky vyžádané touto výzvou (daňové doklady, záznamy o provozu vozidel apod.) mohly nějak souviset s předmětem daňové kontroly. Pro dosažení cíle daňové kontroly byl proto tento úkon žalovaného neúčelný.
9. Dne 3. 4. 2023 dle žalobkyně žalovaný na základě § 93 odst. 4 daňového řádu vystavil výzvu k poskytnutí důkazních prostředků č. j. 776625/23/2514-60563-501479 adresovanou společnosti Terri, s.r.o., IČO: 25000829. Obdobnou výzvu č. j. 877988/23/2514-60563-501479 ze dne 26. 4. 2023 žalovaný adresoval Ministerstvu dopravy. Podle žalobkyně z výroku obou výzev vyplývá, že je z podstaty věci zcela vyloučeno, aby důkazní prostředky vyžádané těmito výzvami (informace a dokumenty z informačního systému technických prohlídek vozidel) mohly nějak souviset s předmětem daňové kontroly. Pro dosažení cíle daňové kontroly byly proto dle žalobkyně tyto úkony žalovaného neúčelné.
10. Dle žalobkyně žalovaný neučinil do doby, kdy nahlížela do spisu (6. 9. 2023), žádné další úkony směřující k opatření důkazních prostředků v daňové kontrole. Proto se podle žalobkyně žalovaný dopustil zbytečných průtahů v daňové kontrole ve smyslu § 38 daňového řádu. Žalobkyně připomněla, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu nečinnost představuje i nesmyslná a neúčelná činnost správce daně, k čemuž odkázala na rozsudek ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007-120.
11. Žalobkyně dále uvedla, že není předepsáno, jaké náležitosti má obsahovat evidence jízd. Žalobkyně předložila žalovanému evidenci jízd, která obsahuje pouze informace o služebních jízdách žalobkyně. To znamená, že žádné informace o případných jízdách pro soukromé účely tato evidence neobsahuje, a proto nemohla žalovanému nijak posloužit k prověření daňové povinnosti vymezené předmětem daňové kontroly. Dle žalobkyně žalovaný ve vyrozumění o stížnosti uvádí, že přestože se *„poskytnutí nákladního vozidla pro soukromé účely zaměstnance může zdát absurdní, nelze tuto možnost vyloučit.“* Žalobkyně souhlasí s žalovaným v tom, že dotčená právní úprava nevylučuje možnost užití nákladního vozidla pro soukromé účely zaměstnance, jelikož s takovým využitím vozidla jakožto zaměstnaneckého benefitu počítá § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
12. V dané věci příjemcem zaměstnaneckého benefitu v podobě poskytnutí vozidla pro soukromé účely mohly být dle žalobkyně pouze paní J. N. (manželka jednatele žalobkyně) anebo paní V. N. (dcera jednatele žalobkyně), což byli jediní zaměstnanci žalobkyně. Podle žalobkyně již samotná představa, že manželka či dcera jednatele žalobkyně používají tahač či návěs pro svou osobní potřebu, je nepochybně absurdní. Především však žalovaný nikde neuvádí, že by existovaly alespoň indicie nasvědčující, že by tomu tak skutečně být mohlo. Zároveň všechny důkazy opatřené žalovaným svědčí dle žalobkyně proti tomuto závěru.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

13. Dle žalobkyně přímo z dotčené právní úpravy a ze spisu vedeného k daňové kontrole vyplývá, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti vymezené předmětem daňové kontroly žalovaný při daňové kontrole vůbec nezjišťoval. Především si žalovaný v rámci daňové kontroly vůbec nevyžádal karty majetku s údaji o vstupních cenách dotčených motorových vozidel. Žalovaný se dle žalobkyně na tyto vstupní ceny nedotazoval ani vlastníků vozidel v případě vozidel, která si žalobkyně pronajímala. Žalovaný by proto dle žalobkyně vůbec nemohl určit případnou výši příjmů podléhající zdanění na základě § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů.
14. Žalovaný dále dle žalobkyně ani nezjišťoval, zda byli zaměstnanci daňového subjektu držiteli řidičského oprávnění, a pro jakou skupinu motorových vozidel. Žalovaný by proto nemohl ani určit, kterému zaměstnanci mohlo být bezúplatně poskytnuto to které konkrétní vozidlo. Skutečnost je dle žalobkyně taková, že paní J. N. řidičským oprávněním skupiny C + E potřebným k řízení nákladních vozidel v dané věci vůbec nedisponuje. Proto v případě této zaměstnankyně žalobkyně je poskytnutí nákladních vozidel pro soukromé účely prakticky vyloučeno.
15. Žalobkyně upozornila, že žalovaný přitom v dané věci obě zaměstnankyně žalobkyně ani nevyslechl, aby např. zjistil, zda tyto zaměstnankyně případně vůbec mohly mít pro použití dotčených vozidel pro soukromé účely nějaký racionální důvod.
16. Dle žalobkyně navíc z protokolů o technických prohlídkách vozidel, které si správce daně vyžádal výzvou ze dne 26. 4. 2023, č. j. 877988/23/2514-60563-501479, vyplývá, že údaje o stavech tachometrů dotčených vozidel dokládají menší ujetou vzdálenost, než která je zachycena v evidenci jízd předložené žalobkyní, přičemž v této evidenci jízd jsou zachyceny pouze služební jízdy žalobkyně. Uvedené nasvědčuje dle žalobkyně tomu, že je vyloučeno, aby její zaměstnankyně užívaly dotčená vozidla pro soukromé účely.
17. Žalobkyně uzavřela, že z provedených důkazů vyplývá, že nic nenasvědčuje tomu, že v dané věci by mělo být žalovaným aplikováno § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Proto měl žalovaný bezodkladně daňovou kontrolu ukončit, čehož se žalobkyně domáhala výše zmiňovanou stížností. Toto ovšem žalovaný neučinil, aniž by přitom pro toto své počínání nabídl ve vyznění o stížnosti nějaké rozumné vysvětlení. Místo toho se dle žalobkyně žalovaný v daňové kontrole dopouští zbytečných průtahů, neboť nečiní žádné úkony, které by bylo možné z hlediska správného zjištění a stanovení dotčených daní považovat za racionální.

Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a spolu s ním písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.
19. K žalobní námitce, že žalovaný nebyl oprávněn vyžádat v oznámení o zahájení daňové kontroly od žalobkyně evidenci jízd, kdy se navíc dle žalobkyně jednalo o důkazní prostředek, který nemohl posloužit správnému stanovení daně, žalovaný uvedl, že užití služebního vozidla k soukromým účelům je běžným zaměstnaneckým benefitem, a proto si žalovaný již v oznámení o zahájení daňové kontroly vyžádal evidenci jízd, aby mohl prověřit, zda je tento benefit poskytován i žalobkyní, přičemž druh motorových vozidel, ke kterým žádal evidenci jízd, žalovaný v oznámení blíže nespecifikoval.
20. K žalobní argumentaci ohledně důkazního břemene, kdy žalovaný dle žalobkyně protiprávně vyžadoval předložení evidence jízd, aniž by nejprve prokázal, že existují vážné a důvodné pochyby o správnosti účetnictví nebo jiných zákonem stanovených evidencí, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalovaný uvedl, že ve fázi zahájení daňové kontroly leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Proto žalobkyni vyzval k předložení řady dokladů včetně evidence jízd, jelikož veškeré požadované doklady považoval za potřebné k ověření správné výše daňové povinnosti uvedené žalobkyní v podaných vyúčtováních. O této skutečnosti byl rovněž vyrozuměn původní zástupce žalobkyně v rámci telefonního hovoru dne 1. 6. 2022, což plyne z úředního záznamu č. j. 1533721/22/2514-60563-507778. Ve fázi zahájení daňové kontroly a vyslovení požadavku na předložení požadovaných důkazních prostředků nebyl žalovaný dle svého přesvědčení povinen vyslovit a prokazovat nějaké pochybnosti ohledně souladu účetních dokladů se skutečností. Žalobkyně dle žalovaného splnila svou povinnost a požadované doklady včetně evidence jízd předložila v červnu 2022. Žalovaný je toho názoru, že v prvotní fázi řízení (zahájení daňové kontroly) je oprávněn požadovat po daňovém subjektu (žalobkyni) účetní záznamy a listiny, které jsou podkladem pro účetní doklady, které jsou následně zaúčtovány v účetním deníku. Bez doložení těchto dalších listin by správci daně vyvstávalo mnohonásobně více pochybností o daňové uznatelnosti a účelnosti jednotlivých zápisů v účetním deníku. Aby správce daně předešel neustálému vyslovování požadavků o doložení dalších takovýchto listin, uvede požadavek na jejich předložení již při samotném zahájení daňové kontroly. Stejně tak tomu bylo i při zahájení daňové kontroly v projednávané věci. Pokud by zákonodárce vázal zahájení daňové kontroly na existenci konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem, nepochybně by dle žalovaného tak učinil výslovným vyjádřením v příslušných ustanoveních daňového řádu týkajících se daňové kontroly, tak jak to učinil v § 89 daňového řádu v případě postupu k odstranění pochybností.

21. Dle žalovaného je evidence jízd potřebná k prověření skutečnosti, zda byl žalobkyní stanoven správný základ daně dle § 6 zákona o daních z příjmů. V evidenci jízd žalovaný zjistí, zda vozidla byla využívána i k soukromým jízdám a zda nevznikla povinnost navýšit příjmy, respektive i základ daně dle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tak byl oprávněn si tuto evidenci od žalobkyně vyžádat a vyslovení požadavku na její předložení nezpůsobilo nezákonnost zahájení předmětné daňové kontroly.
22. K žalobní argumentaci, kdy žalobkyně popsala několik úkonů žalovaného, které považovala za neúčelné, žalovaný předně uvedl, že předmětná daňová kontrola probíhá současně od 25. 7. 2022 mimo jiné s daňovou kontrolou daně z příjmů právnických osob za stejné zdaňovací období. Žalovaný k předmětné daňové kontrole využil i žalobkyni v šesti obálkách doložené doklady dne 9. 8. 2022 (viz podání pod č. j. 1811661/22/2514-60563-501479 a úřední záznam č. j. 1824564/22 2514-60563-501479 ze dne 11. 8. 2022), potřebné k dosažení cíle daňové kontroly, tj. správnému zjištění a stanovení daně.
23. K žalobkyní namítanému neúčelnému ústnímu jednání dne 8. 2. 2023 žalovaný uvedl, že účelem tohoto jednání bylo v první řadě vrácení zapůjčených dokladů k daňové kontrole žalobkyni, když se k jednání dostavil jednatel žalobkyně. Následné dotazy žalovaného na jednatele žalobkyně navazovaly na předchozí zjištění žalovaného vyplývající z protokolovaného jednání ze dne 7. 12. 2022. Dle žalovaného žalobkyně v žalobě zcela opomíjí pro daňovou kontrolu zásadní ústní jednání ze dne 7. 12. 2022 přímo s jednatelem žalobkyně, jehož průběh je zaznamenán do protokolu o ústním jednání. Z tohoto jednání vyplynuly závažné skutečnosti zakládající důvodné a oprávněné pochybnosti žalovaného o věrohodnosti a průkaznosti žalobkyní předložených důkazních prostředků vztahujících se k předmětné daňové kontrole, zejména pochybnosti o evidenci jízd (osobních vozidel Hyundai Tucson a Volvo C70), ke kterým se sama žalobkyně mimo jiné vyjádřila tak, že

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

knihy jízd neodpovídají přesně skutečnosti. Dále po jednání dne 7. 12. 2022 vyvstaly dle žalovaného i pochybnosti o tvrzení žalobkyně v alonžích – záznamech o době řízení vozidla, bezpečnostních přestávkách a době odpočinku (dále jen „alonže“) k nákladnímu vozidlům MAN a Scania, předložených žalobkyní k daňové kontrole, podle kterých ve shodný čas shodné osoby (zaměstnanci) měly tankovat pohonné hmoty do osobních vozidel dle knih jízd, a přitom tytéž shodné osoby měly vykonat fakturované služby (obsluha nákladního vozidla) dle alonží. Tato zjištění v žalovaném vzbudila pochybnosti o celkovém počtu žalobkyní vykazovaných tří zaměstnanců. Tyto pochybnosti dle žalovaného měly souvislost s daňovou kontrolou daně z příjmů ze závislé činnosti a daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně a bylo nutno je dále důkladně pro dosažení cíle daňové kontroly prověřit, a to prvotně v rámci daňové kontroly současně prováděné daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty výzvami k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2023, č. j. 1649518/23/2514-60563-501479 a č. j. 1649522/23/2514-60563-501479.

24. Dle žalovaného z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 12. 2022 a z žalobkyní doložených dokladů o nákupu pohonných hmot vyplynuly žalovanému další pochybnosti ohledně skutečné spotřeby pohonných hmot, kdy do daňových výdajů žalobkyně uplatnila pohonné hmoty ve značně neúměrné výši oproti dokládané evidenci jízd či se jednalo o časté tankování pohonných hmot v době dovolené zaměstnanců. Žalovaný připomněl, že žalobkyně vykazovala pouze 3 zaměstnance, a to jednatele/společníka a zároveň řidiče R. N. dle pracovní smlouvy, jeho dceru V. N. (pracovní smlouva jako řidička a dohoda o provedení práce na údržbu vozu) a jeho manželku J. N. na dohodu o provedení práce pro úklid a mytí vozů. Žalovaný upozornil, že pochybnosti vzbuzovalo i tankování pohonných hmot v místech neodpovídajících evidenci jízd, což žalovaný konkrétně specifikoval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2023, č. j. 1649518/23/2514-60563-501479, na dani z příjmů právnických osob. Další pochybnosti u žalovaného vyvolala skutečnost, že některá tankování byla hrazena platební kartou vztahující se k soukromému účtu zaměstnankyně V. N.
25. Tyto pochybnosti, ať už ohledně knih jízd osobních vozidel, alonží nákladních vozidel či uplatněných pohonných hmot do daňových výdajů, mají dle žalovaného souvislost s předmětem daňové kontroly pro účely správného zjištění a posouzení příjmů ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů, neboť příjmem zaměstnance ze závislé činnosti je i používání motorového vozidla zaměstnavatele pro soukromé účely či například nepeněžní příjem ve formě nákladů na pohonné hmoty při poskytnutí vozidla k soukromým účelům či výše příspěvku na dopravu zaměstnanců do a ze zaměstnání či doprava zaměstnanců do a ze zaměstnání zajišťovaná zaměstnavatelem.
26. Žalovaný dále uvedl, že evidence jízd patří mezi důkazní prostředky prokazující uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty a rovněž tak v důsledku i skutečné využití vozidel zaměstnavatele, a tudíž z evidence jízd může vyplynout použití vozidel i pro soukromé účely zaměstnanců. Žalovaný upozornil na Pokyn Generálního finančního ředitelství GFR-D-22 ze dne 6. 2. 2015, č. j. 5606/15/7100-10, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „pokyn GFR-D-22“), ve kterém se k § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů uvádí, že pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, pokud správce daně nestanoví jinak, vede poplatník evidenci jízd tak, aby takto vynaložené výdaje mohl prokázat. Dále pokyn specifikuje minimální náležitosti evidence jízd. Dle žalovaného žalobkyně sice nemusela vést evidenci jízd podle pokynu GFR-D-22, ze zákona je však povinna prokázat rozhodné skutečnosti, že pohonné

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

hmoty byly vynaloženy na pracovní cesty, že byly skutečně spotřebovány, a to silničním motorovým vozidlem zahrnutým do obchodního majetku poplatníka, přičemž musí být prokázána i výše takto spotřebovaných výdajů na pohonné hmoty, a že všechny žalobkyní uplatněné pohonné hmoty do daňových výdajů souvisely s podnikatelskou činností žalobkyně.

27. K žalobkyní namítanému neúčelnému vyžadování dokladů o uskutečněných jízdách od jejího odběratele společnosti RTR-TRANSPORT A LOGISTIKA s.r.o. žalovaný uvedl, že tímto úkonem žalovaný ověřoval žalobkyní dokládané alonže – záznamy o době řízení vozidla, bezpečnostních přestávkách a době odpočinku, o kterých se žalobkyně vyjádřila v protokolu o ústním jednání ze dne 7. 12. 2022, že „odpovídají skutečnosti“, zda skutečně odpovídají skutečnosti, přičemž z odpovědi na výzvu vyplynulo, že žalobkyní k daňové kontrole dokládané alonže se neshodují s alonžemi získanými žalovaným na základě předmětné výzvy. Dle žalovaného jsou alonže rovněž podkladem pro správné zjištění a stanovení daně, neboť údaje uváděné na alonžích dokládají i počet odpracovaných hodin zaměstnanců mající vliv na stanovení výše příjmů jednotlivých zaměstnanců, tedy správného základu daně dle § 6 zákona o daních z příjmů.
28. K žalobkyní namítanému neúčelnému vyžadování dokladů od společnosti Terri, s.r.o., a Ministerstva dopravy žalovaný uvedl, že tímto úkonem zajišťoval důkazní prostředky (protokoly o technických prohlídkách ze stanic technické kontroly či měření emisí a fotodokumentace stavů tachometrů vozidel žalobkyně), na základě kterých vznikly žalovanému důvodné pochybnosti o žalobkyní dokládaných dokladech, ať už alonžích nákladních vozidel, tak rovněž o evidenci jízd osobních vozidel, které nepochybně souvisí s předmětem a cílem daňové kontroly.
29. K žalobní argumentaci, že do 6. 9. 2023 neučinil žalovaný při daňové kontrole žádné další úkony, žalovaný uvedl, že daňová kontrola probíhá současně s daňovou kontrolou daně z příjmů právnických osob. Již na základě stěžejního protokolu o ústním jednání ze dne 7. 12. 2022 žalovanému vyvstaly pochybnosti ohledně evidence jízd osobních vozidel, alonží nákladních vozidel a pohonných hmot. Kromě toho vyvstaly pochybnosti i k tvrzením žalobkyně k odchozím platbám na bankovní účet zaměstnance V. N. nad rámec vyplacených mezd, kdy bylo žalobkyní tvrzeno, že se jedná o zálohu na provoz, přičemž z doloženého účetnictví žalobkyně vyplynuly rozdílné skutečnosti ohledně jejího tvrzení. Rovněž tak dle žalovaného žalobkyně v předmětném protokolu tvrdila skutečnosti k hotovostním vkladům společníka, přičemž žalovaný z účetnictví žalobkyně zjistil rozpory v tvrzení žalobkyně. Všechny uvedené pochybnosti ohledně evidencí jízd osobních vozidel, alonží nákladních vozidel, uplatněných pohonných hmot do daňových výdajů, deklarovaných hotovostních zápůjček společníkem a jednatelem žalobkyně, odchozích plateb z bankovního účtu žalobkyně na bankovní účty jednatele či zaměstnance (dcery jednatele) nad rámec vykázaných mzdových prostředků v účetnictví a deklarovaných jako vratky zápůjčky, přičemž některé tyto odchozí platby byly označeny jako spoření, jsou dle žalovaného vzájemně propojeny a vzájemně souvisí i s daňovou kontrolou daně z příjmů právnických osob.
30. Žalovaný dále uvedl, že s ohledem na uvedené pochybnosti vydal dne 30. 6. 2023 v souvislosti s daňovou kontrolou daně z příjmů právnických osob výzvu k prokázání skutečnosti č. j. 1649518/23/2514-60563-501479. Dle žalovaného pro účely probíhající daňové kontroly daně z příjmů ze závislé činnosti a daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob bylo pro zaujetí dalšího postupu a hodnocení nezbytné vyčkat, jaké skutečnosti vyplynou z odpovědi žalobkyně na zmíněnou výzvu k prokázání skutečností, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jelikož podle § 8 daňového řádu správce daně při dokazování přihlíží ke všemu, co při správě daní vyjde najevo. Konkrétně se jednalo o prokázání skutečností a odstranění pochybností popsanych již v předchozí části vyjádření žalovaného k žalobě. Dle žalovaného řada skutečností, které požadoval po žalobkyni prokázat v rámci výzvy na dani z příjmů právnických osob, se vzájemně skutkově prolíná se skutečnostmi významnými pro daně z příjmů ze závislé činnosti a daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob, a proto žalovaný z důvodu hospodárnosti a zabránění nadměrného zatěžování žalobkyně vydal prozatím předmětnou výzvu na dani z příjmů právnických osob.

31. Dle žalovaného však žalobkyně dosud neodstranila pochybnosti vyjádřené žalovaným ve výše zmíněné výzvě k prokázání skutečností, neobjasnila žádným způsobem vyjádřené rozpory v tvrzeních žalobkyně mající zásadní dopad na daňové posouzení předmětu daně z příjmů ze závislé činnosti a daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Dle žalovaného je to právě žalobkyně, která svojí nesoučinností s žalovaným maří správu daní. Žalovaný se tak nedopouští průtahů v řízení dle § 38 daňového řádu.
32. K žalobní argumentaci, že evidence jízd není zákonem předepsanou evidencí, a proto není předepsáno, jaké náležitosti má tato evidence obsahovat, žalovaný uvedl, že souhlasí se žalobkyní, že evidence jízd není zákonem předepsanou evidencí, avšak patří mezi důkazní prostředky prokazující uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty a rovněž tak v důsledku i skutečné využití vozidel, zda bylo vozidlo užito pro služební či soukromé účely, což se může promítnout do základu daně dle § 6 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného jsou minimální náležitosti evidence jízd vymezeny v pokynu GFŘ-D-22. Dle žalovaného by sice žalobkyně nemusela vést evidenci jízd, ale lze si jen těžko představit, jak by žalobkyně bez takové evidence prokazovala daňové výdaje spojené s využitím vozidel, a to zejména spotřebu pohonných hmot a účel využití vozidel (jízdy služební či soukromé). Dle žalovaného evidence jízd patří mezi hlavní důkazní prostředky, a proto si tuto evidenci při zahájení daňové kontroly od žalobkyně vyžádal.
33. K žalobní námitce neúčelnosti vyžádaných evidencí jízd, kdy dle žalovaného z nich vyplynulo, že všechny jízdy v nich zaznamenané byly služební, žalovaný uvedl, že v předložených evidencích jízd jsou skutečně zaznamenané pouze údaje označené jako služební jízda. V kontextu s informacemi zjištěnými v protokolu o ústním jednání dne 7. 12. 2022, kdy jednatel žalobkyně uvedl že „knihy jízd“ (evidence jízd) neodpovídají přesně skutečnosti, tak ztrácí předložené evidence jízd dle žalovaného na své věrohodnosti a vyvstává tedy otázka, zda jsou v evidencích jízd zaznamenány veškeré jízdy uskutečněné daným vozidlem a zda v evidenci uváděný stav tachometru odpovídá stavu tachometru skutečnému, neboť jak žalovaný zjistil právě na základě odpovědi Ministerstva dopravy, tyto údaje neodpovídají skutečnosti. Žalovanému tak vznikly pochybnosti o věrohodnosti údajů zaznamenaných v evidencích jízd a tyto pochybnosti prvotně dosud vyjádřil ve výzvách k prokázání skutečností v souběžně probíhající daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob a na dani z přidané hodnoty. Informace z daňových kontrol těchto daní pak dle žalovaného pochybnosti vzniklé v daňové kontrole v žalobě uváděných daní mohou odstranit, či budou pochybnosti přetrvávat a budou předmětem dokazování i v případě těchto daní.
34. K žalobní argumentaci, že žalobkyně má jen 3 zaměstnance a že je absurdní představa, aby manželka a dcera jednatele žalobkyně používaly jakožto zaměstnanci žalobkyně tahač či návěs pro svou soukromou potřebu, žalovaný uvedl, že žalobkyně pomíjí, že jedním ze zaměstnanců je i jednatel žalobkyně Radek Novotný. Po vzájemném porovnání údajů Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

plynoucích z jednotlivých důkazních prostředků dle žalovaného mimo jiné vyplynulo, že ve shodný čas, kdy zaměstnanci měli vykonávat fakturované služby (tj. obsluhovat nákladní vozidlo), měli stejní zaměstnanci dle evidence jízd tankovat pohonné hmoty do osobních vozidel, přičemž každá činnost byla vykonávána na jiném místě. Dle žalovaného je z lidského hlediska vyloučeno, aby tyto činnosti v jednom okamžiku na rozdílných místech zvládla vykonávat jediná osoba. Tato zjištění v žalovaném vzbudila pochybnosti o celkovém počtu žalobkyní vykazovaných tří zaměstnanců, kdy je možné, že činnost pro žalobkyni vykonávaly i jiné osoby, které pobíraly od žalobkyně odměnu za vykonanou práci a tato by pak měla být základem daně dle § 6 zákona o daních z příjmů.

35. K žalobní námitce, podle které si žalovaný nevyžádal karty majetku s údaji o vstupních cenách dotčených motorových vozidel a nedotazoval se vlastníka vozidel na vstupní ceny vozidel, která si žalobkyně pronajímá, žalovaný uvedl, že karty majetku mu byly předloženy dne 9. 8. 2022 v rámci dokladů předložených k zahájené daňové kontrole daně z příjmů právnických osob. Žalovanému jsou tak výše vstupních cen vozidel v obchodním majetku v případě potřeby již známy. Výši vstupní ceny najatého vozidla žalovaný dosud nezjišťoval, když v současné době vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností své pochybnosti (daňová kontrola k dani z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty) o způsobu využívání vozidel a důkazní břemeno je v současné době přeneseno na žalobkyni. V této fázi řízení žalovaný v rámci dodržení zásady hospodárnosti a co nejmenšího zatěžování osob zúčastněných na správě daní pronajímatele nevyžýval.
36. K žalobní námitce, že žalovaný nezjišťoval, zda zaměstnankyně žalobkyně jsou držitelkami řidičského oprávnění a pro jakou skupinu motorových vozidel, žalovaný uvedl, že není rozhodující, zda jsou zaměstnankyně žalobkyně držitelkami oprávnění k řízení nákladních motorových vozidel, neboť rozhodující skutečností je fakt, zda jim jejich zaměstnavatel umožnil nákladní vozidlo využít pro jejich soukromé účely. Bylo by pak již na zaměstnankyni, aby si zajistila osobu, která má pro řízení daného vozidla patřičné řidičské oprávnění. Z tohoto důvodu žalovaný považuje úkon, kterým by zjišťoval řidičská oprávnění zaměstnankyň žalobkyně, za zcela neúčelný. K uvedenému žalovaný dále podotkl, že žalobkyně zcela pomíjí ve svých argumentech, které staví zejména na používání nákladních vozidel k soukromým účelům, fakt, že žalobkyně má v obchodním majetku i osobní vozidla, u kterých využití pro soukromé účely může být zcela reálné. V současné fázi daňového řízení žalovaný rovněž považuje za nevhodný a třetí osoby zatěžující úkon podání svědeckých výpovědí ze strany zaměstnankyň žalobkyně.
37. K žalobní argumentaci, že z protokolů o technických prohlídkách vozidel vyplývá, že údaje o stavech tachometrů dotčených vozidel dokládají menší ujetou vzdálenost, než která je zachycena v evidenci jízd, což dle žalobkyně nasvědčuje tomu, že je vyloučeno, aby dotčená vozidla byla užívána pro soukromé účely, žalovaný uvedl, že žalobkyně svým vyjádřením de facto potvrzuje, že evidence jízd neodpovídají skutečnosti, když deklarují jiný stav ujetých kilometrů než který dokládají protokoly o technických prohlídkách. Tím žalobkyně zároveň potvrzuje důvodnost pochybností žalovaného ohledně evidence jízd, přičemž bude předmětem dalšího dokazování, kolik kilometrů vozidla skutečně ujela, kolik pohonných hmot skutečně spotřebovala, kolik těchto kilometrů bylo ujeté v rámci podnikatelské činnosti a zda byly ujety kilometry pro soukromé účely. Následně pak bude dle žalovaného předmětem dokazování, který zaměstnanec tyto kilometry ujel, zda případně uhradil spotřebované pohonné hmoty a v konečném důsledku to, zda žalobkyně stanovila správný základ daně dle § 6 zákona o daních z příjmů a odvedla daň ve správné výši.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

38. K žalobní argumentaci, dle které z důkazů provedených v daňovém řízení nenasvědčuje nic tomu, aby žalovaný mohl aplikovat § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů, pročez měl dle žalobkyně žalovaný bezodkladně po podání stížnosti daňovou kontrolu ukončit, žalovaný uvedl že ve vyrozumění o stížnosti uvedl, že prověřování správného základu daně daňovou kontrolou nepředstavuje pouze prověření, zda daňový subjekt jako plátce daně ze závislé činnosti či srážkové daně správně aplikoval § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Ve vyrozumění o stížnosti žalovaný konstatoval, že v rámci předmětné daňové kontroly prověřuje správný základ daně dle § 6 zákona o daních z příjmů obecně, nikoliv jen pouze podle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Za tímto účelem tak v oznámení o zahájení předmětné daňové kontroly žalovaný vyžadoval i další listiny, jako například účetní deník či evidenci jízd, a neomezil svůj požadavek jen na pracovní smlouvy, dohody o provedení práce či pracovní činnosti a mzdové listy, které by se zdály jako jediné podstatné pro kontrolu předmětných daní.
39. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že veškeré úkony, které činí i v rámci souběžně prováděné daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty (zejména již vydané výzvy k prokázání skutečností) jsou podstatné a účelné i pro daňovou kontrolu, která je předmětem této žaloby. Informace a důkazní prostředky požadované těmito výzvami jsou dle žalovaného zcela nezbytné a zásadní pro vyhodnocení ve vztahu ke správnému stanovení základu daně dle § 6 zákona o daních z příjmů, respektive pro vyslovení konkrétních pochybností ve vztahu k tomuto ustanovení.

Replika žalobkyně

40. V replice ze dne 15. 11. 2023 žalobkyně uvedla, že vyjádření žalovaného neobsahuje nic, co by žalobní argumentaci vyvracelo.
41. K vyjádření žalovaného, že ve fázi zahájení daňové kontroly nebyl povinen tvrdit a prokazovat nějaké pochybnosti, žalobkyně uvedla, že s tímto souhlasí, nicméně žalobkyně nadále tvrdí, že ve fázi zahájení daňové kontroly nebyl žalovaný oprávněn k tomu vyžádat si od žalobkyně žádné důkazní prostředky nad rámec účetních dokladů a účetních záznamů. Přitom podle žalobkyně již v žalobě zmiňované judikatury Nejvyššího správního soudu účetní doklady a účetní záznamy samy o sobě žalobkyni k unesení jejího důkazního břemene v této fázi daňové kontroly postačovaly. Tím, že tuto judikaturu žalovaný nerespektoval, usnadnil si dle žalobkyně práci, zkrátil však její ústavní práva na zákonný postup orgánů veřejné moci a na informační sebeurčení. Na podporu svého názoru žalobkyně citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS).
42. Žalobkyně považuje za nesmyslnou argumentaci žalovaného, že použití automobilu k soukromým účelům je běžným zaměstnaneckým benefitem, pročez si žalovaný vyžádal při zahájení daňové kontroly evidenci jízd. Ze skutečnosti, že se jedná o běžný zaměstnanecký benefit dle žalobkyně nevyplývá, čím to lze prokázat, tedy že skutečnosti rozhodné pro aplikaci § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů lze prokázat právě pomocí evidence. Podle žalobkyně navíc názor zastávaný žalovaným přímo odporuje právnímu názoru Generálního finančního ředitelství vtělenému do pokynu GŘŘ-D-22, podle něhož pro aplikaci § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů „*není rozhodující skutečnost, zda je toto vozidlo zaměstnancem pro soukromé účely v daném kalendářním měsíci skutečně použito, a pro účely zdanění u zaměstnance zaměstnavatel tuto skutečnost nezkontroluje.*“ Dle žalobkyně podle citovaného názoru Generálního finančního ředitelství tudíž evidence jízd skutečnosti rozhodné pro aplikaci § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů vůbec nezachycuje. Podle Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyně evidence jízd za žádných okolností nemůže sloužit k prověření, zda nenastaly skutečnosti uvedené v ustanovení § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů, přičemž žalobkyně není povinna v rámci daňové kontroly předkládat písemnosti sloužící k prokázání skutečností, které nejsou daňovou kontrolou vůbec prověřovány.

43. Žalobkyně upozornila, že podle pokynu GFŘ-D-22 by v evidenci jízd měly by být evidovány minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté kilometry. Podle žalobkyně ze skutečnosti, že účelem evidence jízd podle pokynu GFŘ-D-22 je prokázání daňových výdajů na pohonné hmoty, přímo vyplývá, že mezi evidované účely jízdy dle tohoto pokynu nemohou patřit jízdy zaměstnanců držitele předmětného vozidla k jejich soukromým účelům. Podle žalobkyně je přitom třeba mít i na paměti, že případná evidence těchto soukromých jízd by byla nepřipustným zásahem do osobnostních práv zaručených zaměstnanci v čl. 10 Listiny základních práv a svobod. Podle žalobkyně z toho vyplývá, že autor pokynu GFŘ-D-22 pod evidencí účelu jízdy ani nemohl mít na mysli evidenci soukromých jízd zaměstnanců. Navíc dle žalobkyně evidence jízd popsáná v pokynu GFŘ-D-22 v sobě vůbec nezahrnuje jméno řidiče vozidla. Podle žalobkyně proto ani z evidence jízd vedené podle tohoto pokynu nelze nijak zjistit, zda a kterému konkrétnímu zaměstnanci bylo poskytnuto vozidlo zaměstnavatele pro soukromé účely. Zaměstnavateli přitom dle žalobkyně nic nebrání v tom, aby svoje motorové vozidlo poskytl pro soukromé účely i jiným osobám než pouze svým zaměstnancům. Podle žalobkyně proto ani jakoukoliv následnou analýzou údajů uvedených v evidenci jízd (např. porovnáním se stavy tachometrů) nelze zjistit, zda žalobkyně propůjčovala motorová vozidla svým zaměstnancům pro soukromé účely. Navíc ani evidence jízd vedená podle pokynu GFŘ-D-22 údaje o zapůjčení vozidla třetím osobám neobsahuje.
44. Podle žalobkyně se žalovaný ve vyjádření snažil obhájit účelnost vyžádání evidence jízd a další úkony, které učinil, avšak žalovaný pouze opisuje, jaké informace si od zmiňovaných třetích osob vyžádal, ale nenabízí žádné rozumné vysvětlení, jak tyto informace mohou souviset s předmětem daňové kontroly.
45. K vyjádření žalovaného o neúčelnosti prověřování existence řidičských oprávnění zaměstnankyň žalobkyně, kdy žalovaný upozornil, že pokud nemají příslušné řidičské oprávnění, mohou si zajistit osobu s příslušným řidičským oprávněním a využít automobil zaměstnavatele k soukromým účelům, žalobkyně uvedla, že taková obhajoba je krkolomná, jelikož se opírá o pouhé dohady, což je naprostým protipólem intenzity a hloubky, s jakou se žalovaný v předmětné daňové kontrole zajímal např. o údaje z informačního systému technických prohlídek vozidel. Žalobkyně upozornila, že žalovanému navrhovala svědecký výslech zaměstnankyň J. N.
46. K vyjádření žalovaného, že mu byly předloženy karty majetku dne 9. 8. 2022 v rámci dokladů předložených k zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, žalobkyně uvedla, že skutečnost je taková, že daňovou kontrolu u daně z příjmů právnických osob (spolu s daňovou kontrolou u daně z přidané hodnoty) žalovaný u žalobkyně zahájil až cca 2 měsíce po zahájení předmětné daňové kontroly. Proto podle žalobkyně, i pokud by snad žalovaný při zahájení předmětné daňové kontroly dopředu věděl, že v blízké budoucnosti zahájí u žalobkyně tyto další zmiňované daňové kontroly, stejně to neskýtá vysvětlení toho, proč si žalovaný zmiňované karty majetku od žalobkyně při zahájení předmětné daňové kontroly nevyžádal.
47. K vyjádření žalovaného, že z důvodu hospodárnosti a co nejmenšího zatěžování osob zúčastněných na správě daní dosud nezjišťoval ocenění pronajatých vozidel, žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uvedla, že uvedená argumentace žalovaného je nevěrohodná, když se žalovaný nezdráhal zatěžovat výzvami jiné třetí osoby (společnosti RTR-TRANSPORT A LOGISTIKA s.r.o., Terri, s.r.o., a Ministerstvo dopravy), a to za účelem opatřování důkazních prostředků, jejichž potřebnost (účelnost) přitom žalovaný podle žalobkyně nedokázal racionálně obhájit.

Ústní jednání soudu

48. Při jednání soudu konaném dne 13. 2. 2024 zástupce žalobkyně odkázal na písemné vyhotovení žaloby, přičemž zdůraznil, že žalobkyně má ústavní právo na informační sebeurčení dle čl. 10 Listiny základních práv a svobod, když zmíněné právo přísluší i právnickým osobám, přičemž oprávněný subjekt se může sám svobodně rozhodnout, zda předloží správnímu orgánu například určitou listinu, či nikoli. Dle názoru zástupce žalobkyně v případě žalovaným vyžádané evidence jízd se jednalo o nezákonné pořízení důkazu, který tak nebude použitelný v daňovém řízení. Zástupce žalobkyně proto formuloval alternativní žalobní petit, aby soud rozhodl, že úkon při zahájení daňové kontroly (vyžádání evidence jízd) byl nezákonným zásahem spočívajícím ve zkrácení práva žalobkyně na informační sebeurčení.
49. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání odkázala na vyjádření žalovaného k žalobě, přičemž upozornila, že předmětná daňová kontrola nadále probíhá.

Posouzení věci soudem

50. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem soud posoudil podle části třetí hlavy druhé třetího dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem se podle § 82 odst. 1 s. ř. s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; pokud soud rozhoduje pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Žalovaným je pak podle § 83 s. ř. s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl.
51. Soud nejprve poukazuje na to, že zásahová žaloba není univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoli úkonu správního orgánu, který se žalobci nelíbí. Právě naopak, je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů, nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Jinak řečeno, zásahová žaloba plní roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, Nejvyšší správní soud upozornil na skutečnost, že ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly představuje nezákonný zásah. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „... nelze docílit ‚předstižného‘ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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“. Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení na nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. Zásahová žaloba však nemá „štěpit“ jednotlivé úkony správního či daňového řízení do desítek či stovek různých zásahů. Samostatný přezkum takových úkonů ve správním soudnictví by snadno mohl nepřiměřeně prodloužit, ba dokonce v některých případech i zhatit cestu ke konečnému rozhodnutí o věci (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007-256, ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, nebo ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 As 292/2019-29).

52. V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, publ. pod č. 3974/2020 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud shrnul, že „... ochrana poskytovaná zásahovou žalobou 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. Jak tuto judikaturu velmi příhodně shrnul Ústavní soud, 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 způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí“ (nálezný [Ústavního soudu] ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, ZCZ, body 32 a 33). 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 (viz shodně nálezný [Ústavního soudu sp. zn.] III. ÚS 2383/19, bod 35).“
53. Při hodnocení námitek žalobkyně soud dále vycházel i z další judikatury Nejvyššího správního soudu, podle jehož rozsudku ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, „daňová kontrola [...] je klasickým daňovým mechanismem, pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů. Z uvedeného vyplývá, že je na správci daně, aby přistoupil k prověření i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné; zkrátka pouze prověří správnost tvrzení daňového subjektu (např. těch informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních - § 135 a násl. daňového řádu z roku 2009). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), jako tomu bylo v souzeném případě, anebo i poté, co již dříve daň vyměřil. Je jisté, že včasné a co nejrychlejší zjištění rozdílu mezi daní tvrzenou a daní skutečnou a správnou přinese i rychlejší nápravu, a omezí tak užití sankčních ustanovení v co nejnížší míře. Takový postup správci daně umožňuje nejen výslovná právní úprava v § 85 a násl. daňového řádu z roku 2009, jež je rovněž logickým i historicky daným prostředkem k prověřování správnosti tvrzené daně. Jak bylo řečeno, správce daně je k takovému postupu oprávněn i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné. Z toho pak logicky vyplývá, že nemusí-li správce daně disponovat konkrétními pochybnostmi před zahájením daňové kontroly, není tedy v tomto ohledu co daňovému subjektu sdělovat; sdělit však musí rozsah kontrolního prověřování.“
54. Dále pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, uvedl, že „není zásadně na správním soudu, aby v rámci zásahové žaloby posuzoval, zda určité okolnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správce daně v rámci prováděné daňové kontroly již dostatečně zjistil, které skutečnosti může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly, popř. aby hodnotil dosud správcem daně provedené důkazy, předjímal výsledky daňové kontroly či obsah následného rozhodnutí o stanovení daně. (...) V tomto řízení tedy soud nemůže vyjadřovat závěry ohledně existence důkazního břemene, resp. případných následků jeho neunesení ze strany správce daně, popř. stěžovatelky, ani k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, pokud tyto nevybočují z předmětu zahájené daňové kontroly, popř. správnosti či nesprávnosti předběžného hodnocení důkazní situace obsaženého v odůvodnění jednotlivých výzev. Tyto okolnosti jsou naopak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně. Postupoval-li by správní soud opačně, předjímal by tím zákonnost výsledku daňového řízení.“ S výše citovanými rozsudky Nejvyššího správního soudu se soud ztotožňuje, a proto z citované judikatury vycházel při posuzování jednotlivých žalobních námitek.

55. K žalobní námitce, že zahájení předmětné daňové kontroly bylo nezákonné, protože si žalovaný v oznámení o zahájení daňové kontroly vyžádal předložení evidence jízd, soud ze správního spisu zjistil, že v oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 25. 5. 2022 je zároveň obsažena výzva, aby žalobkyně předložila celou řadu vyjmenovaných dokumentů, mj. *evidenci jízd motorových vozidel za rok 2019*. Zároveň je ve výzvě uvedeno, aby případně žalobkyně předložila další důkazní prostředky prokazující údaje v podaných vyúčtováních, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení oznámení o zahájení daňové kontroly.
56. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu platí, že *„daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.“*
57. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu platí, že *„správce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“*
58. Dle žalobkyně si žalovaný neoprávněně již v oznámení o zahájení daňové kontroly vyžádal evidenci jízd, ačkoli primární důkazní břemeno si žalobkyně plní dle § 92 odst. 3 daňového řádu tím, že předloží své účetnictví a další povinné evidence. Dle žalobkyně s ohledem na konstrukci důkazního břemene v daňovém řízení by žalovaný byl oprávněn vyžadovat další doklady (např. evidenci jízd, jež není povinnou evidencí) až v návaznosti na vyjádření svých pochybností, v důsledku čehož by důkazní břemeno přešlo opět na žalobkyni. Z argumentace žalobkyně je dle soudu zřejmé, že nezákonnost spatřuje žalobkyně v procesu dokazování správcem daně.
59. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu platí, že *„dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.“*
60. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu platí, že *„správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“*
61. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
62. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

63. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu platí: „*Správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“
64. Soud zvažoval, zda předmětná žalobní námitka (nezákonná výzva k předložení evidence jízd) patří mezi námitky, kterými by se měl soud zabývat samostatně v rámci zásahové žaloby, či až případně při rozhodování o žalobě proti rozhodnutí, jehož podkladem byla předmětná daňová kontrola. K problematice výzvy k prokázání skutečností v rámci daňové kontroly se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019-33, ve kterém uvedl ve vztahu k zásahové žalobě směřující proti výzvě k prokázání skutečností, že „*objektem soudního přezkumu mohlo být toliko posouzení přiměřenosti požadavků, které žalovaný vznesl ve výzvě, a to s ohledem na předmět zahájené daňové kontroly a její aktuální stav. Jinými slovy, městský soud se mohl zabývat toliko tím, zda žalovaný ve výzvě ze dne 29. 8. 2018 nevznesl takové požadavky, které byly v rámci daňové kontroly zcela nadbytečné a vykročily ze zákonného rámce (v této souvislosti nicméně opakovaně nutno zdůraznit, že při tomto zkoumání nebylo lze v rámci řízení o zásahové žalobě přezkoumávat skutečnosti mající vliv na zákonnost samotné daňové povinnosti – předmětem zkoumání tedy nemohlo být například hodnocení důkazních prostředků, stav důkazního břemene na obou stranách atp.).*“ Soud se ztotožňuje s citovaným judikátem a v poměrech projednávané věci konstatuje, že dle § 92 odst. 3 daňového řádu byla žalobkyně povinna prokázat všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Žalobkyně jakožto zaměstnavatel byla mimo jiné povinna dle § 38j odst. 4 zákona o daních z příjmů podávat svému místně příslušnému správci daně vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vybírané srážkou formou záloh (dále jen „vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti“). Soud v tomto směru souhlasí se žalovaným, že do zmíněného vyúčtování se promítají částky záloh na daň z příjmů sražené jednotlivým zaměstnancům. Správná výše záloh a výsledné daně z příjmů ze závislé činnosti dle názoru soudu souvisí mimo jiné s otázkou, zda byl zaměstnancům žalobkyně řádně zohledněn příjem z užívání motorových vozidel žalobkyně dle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Výzva k předložení evidence jízd se proto soudu jeví jakožto účelný úkon směřující ke správnému stanovení daně, přičemž není podstatné, že žalovaný vyžadoval tuto evidenci jízd již v oznámení o zahájení daňové kontroly, aniž by formuloval nějaké své pochybnosti.
65. Soud souhlasí se žalobkyní, že z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že standardně je primární důkazní břemeno daňovým subjektem plněno předložením účetnictví a dalších povinných evidencí, což ovšem neznamená, že by jakákoli výzva správce daně k předložení jiné než zákonné evidence, učiněná spolu s oznámením o zahájení daňové kontroly, představovala nezákonný zásah. Není proto vyloučeno, aby v rámci hospodárnosti řízení byl daňový subjekt vyzván zároveň i k předložení jiných dokumentů, u kterých lze předpokládat, že bude při daňové kontrole probíhat prověřování údajů v nich uvedených, což je mimo jiné případ evidence jízd. Je sice pravdou, že evidence jízd primárně slouží k prokazování výdajů spojených s provozem vlastních vozidel určených k podnikatelské činnosti, kdy představuje hlavní důkazní prostředek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42, bod 30), nicméně není vyloučeno, aby Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

údaje z evidence jízd (knihy jízd) posloužily ke správnému stanovení daně ze závislé činnosti. Soud souhlasí se žalobkyní, že pokyn GFŘ-D-22 není pro žalobkyni závazný, protože nebyla povinna vést evidenci jízd, což však neznámá, že by si takovou evidenci jízd nemohl žalovaný vyžádat, když ji žalobkyně dobrovolně vedla.

66. Soud nesdílí názor žalobkyně, že by vyžádáním evidence jízd došlo k porušení práva žalobkyně na informační sebeurčení. Zmíněné ústavní právo je zakotveno v čl. 10 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, dle kterého *„každý má právo na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě.“* Dle názoru soudu nedošlo vyžádáním evidence jízd k neoprávněnému shromažďování či jinému zneužívání údajů o osobě žalobkyně, když soud již výše vysvětlil, že žalovaný vyžádal knihu jízd od žalobkyně oprávněně.
67. K argumentaci žalobkyně, že s ohledem na porušení jejího práva na informační sebeurčení je žalovaným vyžádána evidence jízd nezákonným důkazem soud uvádí, že bylo na žalobkyni, zda vyhoví výzvě žalovaného ohledně předložení evidence jízd. Pokud by žalobkyně odmítla tuto evidenci předložit, nemělo by to pro ni bezprostředně žádné negativní následky. Samotnou výzvou tak nedošlo k přímému zkrácení práv žalobkyně. Případné rozhodnutí žalovaného v daňovém řízení v neprospěch žalobkyně z důvodu nepředložení evidence jízd by bylo napadnutelné odvoláním a v případném soudním přezkumu, kde by se soud k žalobní námitce musel zabývat zákonností předmětné výzvy a použitelností evidence jízd jako důkazu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95).
68. K argumentaci žalobkyně, že v pokynu GFŘ-D-22 jsou uvedeny náležitosti evidence jízd, ze kterých je zřejmé, že z evidence jízd nelze zjistit jméno konkrétního zaměstnance či zda se jednalo o soukromou či služební cestu, soud uvádí, že v pokynu GFŘ-D-22 jsou uvedeny minimální náležitosti evidence jízd, kdy není vyloučeno, aby byly jednotlivé jízdy identifikovány v evidenci jízd konkrétního daňového subjektu podrobněji, než je uvedeno ve zmíněném pokynu, kdy může být například uvedeno jméno a příjmení osoby, která použila konkrétní vozidlo a účel cesty (soukromý či služební). Žalovaný vyžádal od žalobkyně předmětnou evidenci jízd pro účely předmětné daňové kontroly, přičemž mohl rozumně očekávat, že údaje v evidenci jízd přispějí ke správnému stanovení daně, jak již soud uvedl výše. Zda skutečně zmíněná evidence byla užitečná pro žalovaného v předmětné daňové kontrole, již není podstatné, neboť se jedná o vyhodnocení konkrétního důkazu, k čemuž soud není v řízení o zásahové žalobě oprávněn. Soud proto uzavírá, že neshledal nezákonný zásah v postupu žalovaného, který vyžádal od žalobkyně evidenci jízd již v oznámení o zahájení daňové kontroly.
69. Dále se soud zabýval žalobními námitkami ohledně nezákonného provádění daňové kontroly. Žalobkyně namítala nezákonnou nečinnost žalovaného spočívající v tom, že v průběhu daňové kontroly provedl žalovaný jen několik úkonů, u kterých žalobkyně navíc shledala jejich neúčelnost, což podrobně odůvodnila v žalobě (viz výše).
70. Soud zvažoval, zda žalobní námitky týkající se nečinnosti žalovaného mohly být uplatněny podanou žalobou na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, či zda například neměly být přednostně uplatněny žalobou na ochranu proti nečinnosti dle § 79 a násl. s. ř. s. Vztahem zásahové a nečinnostní žaloby v případě daňové kontroly se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, kdy se jednalo o tvrzené průtahy správce daně při daňové kontrole, přičemž z uvedeného rozsudku plyne, že z důvodu, že daňová kontrola nekončí vydáním rozhodnutí nebo osvědčení, ale projednáním

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a podepsáním zprávy o daňové kontrole, na jejímž základě může, ale nemusí být vydáno rozhodnutí, není obranou proti nečinnosti správce daně v průběhu daňové kontroly žaloba na ochranu proti nečinnosti dle § 79 a násl. s. ř. s., nýbrž právě žaloba zásahová podle § 82 a násl. s. ř. s. Soud proto vycházel z toho, že žalobní námitky ohledně nečinnosti žalovaného jsou v projednávané věci přípustné.

71. Na tomto místě soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019-33, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: „*Nezákonným zásahem pak může být daňová kontrola či její dílčí části tehdy, pokud do práv daňového subjektu zasahují nepřiměřeně, jak ostatně vyplývá ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11, podle něhož je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. 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.*“
72. Soud se ztotožňuje s citovaným judikátem, kdy je zřejmé, že soud v rámci zásahové žaloby při posuzování účelnosti jednotlivých úkonů správce daně při daňové kontrole nemusí posuzovat do detailu účelnost jednotlivých úkonů správce daně, neboť nezákonný zásah by představovaly pouze takové úkony, které by byly **zjevně** neúčelné, nepřiměřené či šikanózní. Ve světle citovaného judikátu posuzoval soud jednotlivé žalobkyní namítané úkony žalovaného.
73. K žalobkyní tvrzené neúčelnosti ústního jednání s jednatelem žalobkyně dne 8. 2. 2023 soud uvádí, že z protokolu o předmětném jednání plyne, že účelem jednání bylo zejména vrácení zapůjčených dokladů k daňové kontrole žalobkyni, když se k jednání dostavil po předchozí telefonické domluvě jednatel žalobkyně. Následné dotazy žalovaného na jednatele žalobkyně týkající se spolupráce žalobkyně se společností RTR-TRANSPORT A LOGISTIKA s.r.o. navazovaly na předchozí zjištění žalovaného vyplývající z protokolovaného jednání ze dne 7. 12. 2022. Soud podotýká, že o tomto úkonu (ústním jednání) se žalobkyně ve výčtu úkonů žalovaného v žalobě vůbec nezmiňuje, ačkoli při uvedeném jednání se jednatel žalobkyně obsáhle vyjadřoval k věcem. týkajícím se probíhající daňové kontroly. Soud nepovažuje provedené ústní jednání ze dne 8. 2. 2023 za zjevně neúčelné.
74. K žalobkyní tvrzené neúčelnosti výzvy žalovaného ze dne 10. 2. 2023 k poskytnutí důkazních prostředků (vyžádány daňové doklady, smlouvy, objednávky, alonže a další dokumenty vztahující se ke spolupráci se žalobkyní) adresované společnosti RTR-TRANSPORT A LOGISTIKA s.r.o. soud ve shodě se žalovaným uvádí, že tímto úkonem žalovaný ověřoval žalobkyní dokládané alonže – záznamy o době řízení vozidla, bezpečnostních přestávkách a době odpočinku, o kterých se žalobkyně vyjadřovala v protokolu o ústním jednání ze dne 7. 12. 2022. Soud souhlasí se žalovaným i v tom, že alonže jsou rovněž podkladem pro správné zjištění a stanovení daně, neboť údaje uváděné na alonžích dokládají i počet odpracovaných hodin zaměstnanců mající vliv na stanovení výše příjmů jednotlivých zaměstnanců, tedy správného základu daně dle § 6 zákona o daních z příjmů. Soud nepovažuje takový úkon za zjevně neúčelný. Navíc dle názoru soudu předmětný úkon nijak nezasahuje do práv žalobkyně, a nepředstavuje tak nezákonný zásah.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

75. K žalobkyní tvrzené neúčelnosti výzvy žalovaného ze dne 3. 4. 2023 k poskytnutí důkazních prostředků adresované společnosti Terri, s.r.o. (vyžádány protokoly o technických prohlídkách, protokoly o měření emisí a fotodokumentace stavu tachometrů jednotlivých vozidel žalobkyně), a neúčelnosti obdobné výzvy ze dne 26. 4. 2023 adresované Ministerstvu dopravy soud uvádí, že žalovaný ve vyjádření k žalobě vysvětlil, že obě zmíněné výzvy směřovaly k tomu, aby byla ověřena správnost alonží nákladních vozidel a předložená evidence jízd, s čímž soud souhlasí. Dle názoru soudu se tak nejednalo o zjevně neúčelný úkon, přičemž předmětný úkon nijak nezasahuje do práv žalobkyně, a nepředstavuje tak nezákonný zásah.
76. Žalobkyně uváděla, že žalovaný kromě v žalobě vyjmenovaných úkonů neučinil do dne 6. 9. 2023, kdy nahlížela do správního spisu, žádné další úkony. S tím však soud nemůže souhlasit, neboť z obsahu správního spisu plyne, že kromě žalobkyní vyjmenovaných úkonů byla provedena řada dalších úkonů. Dne 8. 6. 2022 vydal žalovaný výzvu k poskytnutí důkazních prostředků adresovanou společnosti Lenner Motors s.r.o. Dne 7. 12. 2022 se konalo ústní jednání, při kterém se obsáhle vyjadřoval jednatel žalobkyně. Dne 12. 6. 2023 vydal žalovaný výzvu ohledně sdělení údajů o bankovních účtech žalobkyně adresovanou společnosti Česká spořitelna, a.s. Dne 24. 7. 2023 se konalo další ústní jednání u žalovaného, kterého se účastnil právní zástupce žalobkyně Ing. Jan Matějka, který nahlížel do spisu a poté se vyjadřoval k věci.
77. K žalobní námitce, že si žalovaný nevyžádal karty majetku s údaji o vstupních cenách dotčených motorových vozidel a nedotazoval se vlastníka vozidel na vstupní ceny vozidel, která si žalobkyně pronajímá, soud konstatuje, že žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že karty majetku mu byly předloženy dne 9. 8. 2022 v rámci dokladů předložených k zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob. Žalobkyně k tomu v replice namítala, že si žalovaný mohl zmíněné doklady vyžádat již o 2 měsíce dříve v oznámení o zahájení daňové kontroly, v rámci něhož vyžadoval řadu jiných dokladů od žalobkyně. Soud konstatuje, že nepovažuje za nezákonný zásah do práv žalobkyně, pokud si nevyžádal žalovaný zmíněné doklady již při zahájení daňové kontroly, když zmíněné doklady bylo možné bez problémů vyžádat dodatečně.
78. K žalobní námitce, že žalovaný nezjišťoval, zda zaměstnankyně žalobkyně jsou držitelkami řidičského oprávnění a pro jakou skupinu vozidel, soud ve shodě se žalovaným uvádí, že užít vozidlo žalobkyně k soukromým účelům může zaměstnanec i tím způsobem, že využije třetí osobu jakožto řidiče, protože není rozhodující, zda konkrétní zaměstnanec má, či nemá příslušné řidičské oprávnění. Soud proto v uvedeném postupu žalovaného neshledal nezákonný zásah do práv žalobkyně.
79. S ohledem na výše uvedené skutečnosti nedošlo dle názoru soudu v průběhu daňové kontroly k nečinnosti žalovaného ve smyslu § 38 daňového řádu, jelikož úkony, které žalovaný činil, se jeví soudu účelné, když směřovaly ke správnému stanovení daně ze závislé činnosti a daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob. Žalovaný v žalobě upozornil na množící se pochybnosti, které se vyskytly v průběhu daňové kontroly (nesrovnalosti v alonžích a ve spotřebě pohonných hmot, pochybnosti o počtu zaměstnanců žalobkyně a o jejich řádném zdanění vzniklé v důsledku pochybných finančních toků mezi zaměstnanci a žalobkyní, pochybnosti o využití vozidel žalobkyně k soukromým účelům zaměstnanců atd.). Tyto pochybnosti pak byly podrobně specifikovány ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2023, č. j. 1649518/23/2514-60563-501479, na dani z příjmů právnických osob, která je rovněž součástí správního spisu. Soud souhlasí se žalovaným, že s ohledem na provázanost skutkových zjištění při daňové Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kontrole daně z příjmů ze závislé činnosti a při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob by nebylo účelné vyzývat k odstranění týchž pochybností žalobkyni v obou souběžně probíhajících daňových kontrolách, když navíc souběžně probíhala u žalobkyně ještě další daňová kontrola na DPH. Za popsané situace se jeví doba předmětné daňové kontroly na daň z příjmů ze závislé činnosti a daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob přiměřenou ve vztahu k pochybnostem, které vyvstaly v průběhu daňové kontroly.

80. Žalobu soud z výše uvedených důvodů vyhodnotil v rámci uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
81. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 13. února 2024

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.