



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **Showdown Displays Europe, s. r. o.**, se sídlem Přestanov 5, zastoupena JUDr. Stanislavem Machkem, advokátem se sídlem Hvězdova 1716/2, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 15 A 249/2017 - 129,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 15 A 249/2017 - 129, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který jí bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobou podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též s. ř. s.) se žalobkyně u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřovala v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 zahájené u žalobkyně dne 24. 5. 2017 a zaměřené na ověření oprávněnosti žalobkyní uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj.

II.

[2] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 9. 2019, č. j. 15 A 249/2017 - 81. Tento rozsudek byl ke kasační stížnosti žalobkyně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 - 44 (dále též „rozsudek sp. zn. 7 Afs 390/2019“) a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

[3] Shora označeným rozsudkem krajský soud žalobu opětovně zamítl. Dospěl k závěru, že daňová kontrola zahájená dne 24. 5. 2017 nebyla nepřipustnou opakovanou daňovou kontrolou. Místní šetření provedené žalovaným u žalobkyně dne 12. 1. 2016 totiž nebylo možno považovat za natolik extenzivní a rozsáhlé, že by ve své podstatě představovalo „skrytou“ daňovou kontrolu. Toto místní šetření bylo zaměřeno na zjištění informací a zajištění podkladů za účelem ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj za zdaňovací období let 2010, 2012, 2013 a 2014. V průběhu místního šetření žalobkyně úředním osobám žalovaného předložila řadu písemností pouze ke zběžnému nahlédnutí, přičemž úřední osoby převzaly kopie pouze některých z nich. Žalovaný proto místního šetření využil k tomu účelu, ke kterému slouží, tj. k vyhledání důkazních prostředků. Institut místního šetření nevyužil extenzivně či účelově a ani jej nezneužil. Krajský soud dodal, že se ztotožňuje se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, ve kterém tento soud uvedl, že správce daně nemůže v rámci místního šetření prověřovat daňovou povinnost daňového subjektu a vyzývat jej k předložení kompletního účetnictví a daňové evidence – v takové situaci je správce daně povinen zahájit daňovou kontrolu. Podle krajského soudu se však v projednávané věci o takovou situaci nejednalo. Žalovaný během místního šetření neověřoval oprávněnost žalobkyní uplatněného nároku na odpočet na výzkum a vývoj, nýbrž pouze vyhledával a zjišťoval podkladové informace a důkazní prostředky. Tomu odpovídá i skutečnost, že žalovaný si od žalobkyně následně vyžádal další podklady na CD. Dle soudu nebylo podstatné ani to, že místní šetření trvalo téměř tři hodiny. Soud pak pro nadbytečnost odmítl provedení žalobkyní navržených výslechnů svědků (zaměstnanců, kteří se místního šetření účastnili). Pro objasnění průběhu místního šetření považoval za dostatečný obsah protokolu o tomto místním šetření. Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že žalovaný ji měl před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Za nedůvodné označil i další žalobní námitky, a žalobu proto zamítl. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rekapitulovaný rozsudek krajského soudu kasační stížností. Předně poukazovala na nepřezkoumatelnost rozsudku, kterou spatřovala v tom, že krajský soud se adekvátně nevypořádal s jejím podáním ze dne 29. 8. 2020. Dále stěžovatelka namítla, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku sp. zn. 7 Afs 390/2019. Dále brojila proti závěrům krajského soudu stran zákonnosti postupu žalovaného spočívajícího v zahájení daňové kontroly. Souhrnně dovozovala, že žalovaný se zahájením daňové kontroly dopustil nezákonného zásahu a nesouhlasila s opačným posouzením ze strany krajského soudu. Setrvala na závěru, že předmětná daňová kontrola byla nezákonným zásahem. Podle stěžovatelky krajský soud pochybil, pokud věc posoudil tak, že místní šetření představovalo pouhé mapování terénu a vyhledávání důkazních prostředků. Uvedený závěr dle stěžovatelky odporuje tomu, že žalovaný si před tímto místním šetřením e-mailem vyžádal předložení veškerých podkladů týkajících se odčitatelné položky na výzkum a vývoj a také tomu, že žalovaný po místním šetření stěžovatelkou předložené podklady po dobu více než jednoho roku hodnotil. Stěžovatelka v této souvislosti taktéž připomněla, že v případě místního šetření nešlo o „vyhledávání“ důkazních prostředků, neboť veškeré doklady byly pro úřední osoby žalovaného připraveny a jde pouze o jejich tíži, že si z místního šetření odnesly pouze některé z těchto podkladů. Stěžovatelka pak dále akcentovala, že během tříhodinového místního šetření byly úředním osobám správce daně vysvětlovány kalkulace, zahrnutí dovolených zaměstnanců, popisovány jednotlivé projekty, předváděny jednotlivé výstupy atd. Krajský soud dle stěžovatelky pochybil i tím, že odmítl provést stěžovatelkou navržený výslechnů zaměstnanců stěžovatelky, kteří se dotčeného místního šetření účastnili. Stěžovatelka nesouhlasila ani se závěrem krajského soudu, že žalovaný nebyl

pokračování

povinen ji před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Na základě uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá podání učiněná před krajským soudem a na rozsudek krajského soudu, se kterým se ztotožnil. Setrval na názoru, že během místního šetření postupoval v souladu se zákonem. Z podkladů převzatých při místním šetření ani z podkladů vyžádaných následně nebyl žalovaný schopen ověřit, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet oprávněně. I další kasační námitky žalovaný označil za nedůvodné. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Jelikož se jedná o opakovanou kasační stížnost v dané věci, vážil Nejvyšší správní soud nejprve její přípustnost z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V nyní projednávané věci přitom stěžovatelka namítá právě to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vyjádřeným v předchozím zrušujícím rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 7 Afs 390/2019. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné.

[9] Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75).

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Ačkoliv si jistě lze představit ještě podrobnější vypořádání uplatněných námitek a stěžovatelčiny argumentace (zejména té obsažené v jejím vyjádření ze dne 29. 8. 2020), nezpůsobuje způsob zvolený krajským soudem nutnost zrušení jeho rozsudku. Postup krajského soudu odpovídá konstantní judikatuře, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně

srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že „*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.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Krajský soud postupoval ve shodě s citovanou judikaturou, a jeho rozsudek tedy není nepřezkoumatelný.

[11] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor vyjádřený v předchozím zrušujícím rozsudku (tj. v rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 7 Afs 390/2019). Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud postupoval v limitech závazného právního názoru. Posoudil povahu místního šetření a souvisejících úkonů žalovaného a na základě tohoto posouzení vyhodnotil, zda žalovaný překročil meze institutu místního šetření, či nikoliv. Zdůvodnil pak i to, proč dle jeho názoru nebylo nutno provést výslech osob, které se místního šetření účastnily (s jeho odůvodněním ohledně nadbytečnosti daných výslechů při existenci protokolu z místního šetření se přitom kasační soud v obecné rovině ztotožnil). V souladu se závazným právním názorem zdejšího soudu se pak krajský soud zabýval i tím, zda měl žalovaný povinnost vyzvat stěžovatelku před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání, či nikoliv (za účelem posouzení této otázky si přitom krajský soud vyžádal doplňující vyjádření žalovaného a související spisový materiál).

[12] V dalším okruhu stížních námitek stěžovatelka brojila proti závěrům krajského soudu stran zákonnosti postupu žalovaného. Souhrnně dovozovala, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu a nesouhlasila s opačným posouzením ze strany krajského soudu. Setrvala na závěru, že předmětná daňová kontrola byla nezákonným zásahem.

[13] S ohledem na konkrétní (velmi specifické) okolnosti týkající se místního šetření a následně zahájené daňové kontroly jí Nejvyšší správní soud přisvědčil.

[14] Nejvyšší správní soud z předložených spisů zjistil, že žalovaný vyzval stěžovatelku, aby pro účely místního šetření (plánovaného na 12. 1. 2016) nachystala veškeré doklady týkající se oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj za zdaňovací období roku 2010, 2012, 2013 a 2014 (viz e-mailová korespondence ze dne 15. 12. 2015.).

[15] Dne 12. 1. 2016 od 11.30 hod. do 14.10 hod. proběhlo v sídle stěžovatelky místní šetření, jehož předmět byl vymezen jako „*zjištění informací a zajištění podkladů za účelem ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádce 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, 2012, 2013 a 2014.*“

[16] Během místního šetření byl úředním osobám žalovaného předložen k nahlédnutí značný počet listin týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj (soupis těchto listin je uveden v protokolu o místním šetření č. j. 28196/16/2501-60562-506624; jedná se většinou o jednotlivé projekty výzkumu a vývoje spolu se související technickou dokumentací a jejich vyhodnocením). Úřední osoby si převzaly kopie některých z těchto listin – tabulky s vyznačením procentuálního zapojení zaměstnanců stěžovatelky do projektů výzkumu a vývoje a s rozdělením skutečných nákladů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje, soupis faktur na jednotlivé projekty a oddělenou evidenci nákladů a doklady (technickou dokumentací a vyhodnocením) týkající se projektu „Digital Signage s integrovaným multimediálním přehrávačem“. Stěžovatelka pak úředním osobám při tomto místním šetření poskytla i vysvětlení kalkulace odpočtu na výzkum a vývoj [uvedla, že převážně byly uplatňovány mzdové náklady pracovníků oddělení výzkumu (náklady související

pokračování

s dovolenou těchto zaměstnanců byly vyloučeny – uplatňována byla poměrná část mzdy, která souvisí s projekty výzkumu a vývoje); v roce 2013 a 2014 se neuplatňovaly náklady na materiál].

[17] Ve spisovém materiálu je dále založen úřední záznam ze dne 22. 3. 2016, č. j. 590766/16/2501-60562-506624, ze kterého plyne, že dne 14. 3. 2016 převzala úřední osoba žalovaného od stěžovatelky CD s dalšími 40 doklady týkajícími se projektů výzkumu a vývoje za roky 2012 až 2014 (jedná se o projektovou dokumentaci týkající se jednotlivých projektů výzkumu a vývoje).

[18] Dne 24. 5. 2017 (tedy po uplynutí více než jednoho roku od místního šetření) proběhlo v sídle žalovaného jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014, a to v rozsahu „ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014“.

[19] Během tohoto jednání úřední osoby žalovaného uvedly, že se již seznámily se všemi důkazními prostředky získanými při místním šetření a následně poskytnutými na CD – tyto důkazní prostředky budou využity v rámci daňové kontroly. Za účelem provedení daňové kontroly úřední osoby po stěžovatelce požadovaly předložit další doklady vyjmenované v protokolu (zejm. výkazy práce jednotlivých osob podílejících se na řešení projektů výzkumu a vývoje; postupy práce a rozpis práce jednotlivých pracovníků; měsíční mzdové listy pracovníků včetně jejich pracovních smluv popř. dohod o provedení práce; harmonogram postupu prací na jednotlivých projektech; technickou dokumentaci a vyhodnocení k jednotlivým projektům a vyhodnocení projektů, pokud tyto nebyly žalovanému již předány; a dále pak jakékoliv další důkazní prostředky prokazující oprávněnost uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj).

[20] Stěžovatelka s popsáním postupem žalovaného nesouhlasila, bránila se proto proti němu zásahovou žalobou, ve které dovozovala nezákonnost daňové kontroly zahájené u ní dne 24. 5. 2017. Tvrdila, že postup žalovaného související s místním šetřením byl v materiálním pojetí daňovou kontrolou, neboť tento vybočoval ze zákonných mezí místního šetření. Následně zahájenou daňovou kontrolu proto bylo dle názoru stěžovatelky nutno označit za opakovanou daňovou kontrolu.

[21] Krajský soud tvrzením stěžovatelky nepřisvědčil a její zásahovou žalobu zamítl. Byl názoru, že postup žalovaného odpovídal mezím a limitům institutu místního šetření, neboť se jednalo o vyhledávání důkazních prostředků. Žalovaný pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky. Neprováděl faktické ověřování oprávněnosti stěžovatelkou uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj. Žalovaný během místního šetření nemohl stihnout provést hlubší analýzu všech mu předložených podkladů. Kopie dokladů, které žalovaný během místního šetření převzal, pak žalovanému neumožnily komplexní analýzu stěžovatelkou uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj. Dle krajského soudu tedy v posuzované věci nenastala obdobná situace jako situace posuzovaná Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36.

[22] Stěžovatelka s takovým posouzením věci nesouhlasí. Poukazuje na skutkové okolnosti samotného místního šetření, na skutkové okolnosti tomuto šetření předcházející i jemu následující. Dovojuje z těchto, že se nejednalo o místní šetření, nýbrž o „skrytou“ daňovou kontrolu. Nejvyšší správní soud stěžovatelce po komplexním vyhodnocení všech skutkových okolností (které jsou vysoce specifické a jedinečné pro nyní přezkoumávaný případ) přisvědčil.

[23] Podle § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“): (1) *Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění*

jejich povinností při správě daní před zabájením řízení i v jeho průběhu. (2) Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. (3) V rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) sbírá a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.

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

[25] Povahou místního šetření se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, č. 937/2006 Sb. NSS (dále též „rozsudek sp. zn. 1 Afs 70/2004“), který se sice vztahuje k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry však lze (s ohledem na podobnost dřívější a současné právní úpravy) aplikovat i na nyní projednávanou věc: „Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možné poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. O místním šetření je pořízován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 daňového řádu) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nevhodnější. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjišťovat a prověřit daňový základ, (v daném případě, ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odstavce 4 tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovanou reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přiblížnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.“

[26] Otázkou mezi místního šetření se pak zdejší soud zabýval i v již odkazovaném rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36 (dále též „rozsudek sp. zn. 4 Afs 14/2017“), ve kterém označil za nepřipustné, aby správce daně při místním šetření provedeném, v rámci vyhledávací činnosti požadoval po daňovém subjektu předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely za účelem prověření jeho daňové povinnosti „na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012“. Zdejší soud odkázal na citované závěry rozsudku sp. zn. 1 Afs 70/2004 týkající se rozdílnosti institutu místního šetření a institutu daňové kontroly a uvedl, že správce daně v jím posuzované věci „neprováděl žádné místní šetření u stěžovatele ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu, naopak požadoval po něm takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá daňové kontrole. Tímto chováním vybočil žalovaný ze zákonných mezí vyhledávací činnosti.“ Dodal, že „mezi místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti a daňovou kontrolou existuje podstatný rozdíl a správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi těmito postupy. Je zřejmé, že institut daňové kontroly, právě proto, že představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, obsahuje na druhé straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu

pokračování

garantují daňovým subjektům určitá práva: daňová kontrola se zabývá formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu), s výsledkem kontroly musí správce daně daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke 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.“

[27] Z uvedené judikatury tedy vyplývá, že účelem místního šetření je získávání předběžných, resp. podkladových informací („mapování terénu“), nikoliv zjišťování, ověřování, resp. stanovování daňové povinnosti. K posledně uvedenému slouží daňová kontrola. Daňovou kontrolou se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Tomu odpovídá i rozsah práv daňového subjektu. Konečně z uvedené judikatury vyplývá, že *správce daně musí respektovat smysl a účel uvedených institutů a nesmí je zaměřovat. Opačný postup může být posouzen jako vybočení z mezí vyhledávací činnosti, resp. jako nezákonný zásah*. Citovanou judikaturu přitom nelze interpretovat tak, že závěr o vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření by bylo lze učinit pouze a jenom v těch situacích, kdy správce daně požaduje předložení kompletního účetnictví (a případně i evidence pro účely daně z přidané hodnoty) a toto pak prověřuje ve vztahu k celkové daňové povinnosti daňového subjektu. Naopak, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezí vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (srov. i rozsudky zdejšího soudu ve věcech sp. zn. 5 Afs 301/2019 a sp. zn. 7 Afs 390/2019).

[28] Krajský soud byl názoru, že v nynější věci šlo právě o ono pouhé zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“, nikoliv o zjišťování a ověřování správnosti daňové povinnosti.

[29] S tímto posouzením se kasační soud po vyhodnocení výše rekapitulovaného (do jisté míry velmi specifického) skutkového stavu a shora rekapitulované judikatury nemohl ztotožnit.

[30] Po důkladném a komplexním posouzení všech okolností věci Nejvyšší správní soud shledal, že žalovaný překročil meze místního šetření ve smyslu výše uvedené judikatury. Jak vyplývá z předložených spisů, žalovaný byl se stěžovatelkou v kontaktu již před samotným místním šetřením a vyžádal si, aby mu byly při místním šetření předloženy veškeré doklady týkající se oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj. Samotné místní šetření probíhalo po dobu několika hodin a kromě úředních osob žalovaného se jej účastnil i jednatel stěžovatelky, hlavní účetní stěžovatelky a zplnomocněný zástupce stěžovatelky. Z protokolu o místním šetření přitom plyne, že úředním osobám žalovaného bylo předloženo značné množství podkladů týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj (jednotlivé projekty výzkumu a vývoje – jejich technická dokumentace a vyhodnocení, soupisy faktur, oddělené evidence nákladů, tabulky s vyznačením procent zapojení zaměstnanců do projektů výzkumu a vývoje a tabulky s rozdělením skutečných nákladů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje). Kopie některých podkladů pak úřední osoby žalovaného převzaly; konkrétně šlo o tabulky s vyznačením procentuálního zapojení zaměstnanců stěžovatelky do projektů výzkumu a vývoje a s rozdělením skutečných nákladů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje, soupis faktur na jednotlivé projekty a oddělenou evidenci nákladů a doklady (technickou dokumentaci a vyhodnocení) týkající se projektu „Digital Signage s integrovaným multimediálním přehrávačem“. Z protokolu o místním šetření přitom plyne, že nebyly procházeny pouze listinné podklady, ale úředním osobám žalovaného bylo poskytnuto

i vysvětlení kalkulace odpočtu na výzkum a vývoj, resp. osvětleno uplatňování mzdových nákladů.

[31] Již na základě popsaného lze mít důvodné pochybnosti o tom, že postup žalovaného představoval pouhé místní šetření provedené za účelem mapování terénu a vyhledávání důkazních prostředků. Kromě právě uvedeného je pak nutno zdůraznit i to, že žalovaný svoje kroky neomezil pouze na dané místní šetření. Zaprvé je nutno zopakovat, že úřední osoby během místního šetření neprováděly pouze studium dokladů na místě, nýbrž převzaly kopie některých dokumentů a tyto si z místního šetření odnesly. Zadruhé pak nelze přehlédnout, že dne 14. 3. 2016 (tj. víc jak dva měsíce po místním šetření) bylo žalovanému stěžovatelkou poskytnuto CD s dalšími 40 doklady týkajícími se projektů výzkumu a vývoje za roky 2012 až 2014 (jedná se o projektovou dokumentaci týkající se jednotlivých projektů výzkumu a vývoje).

[32] Nutno dodat, že v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 24. 5. 2017, č. j. 1504859/17/2501-60562-506624 (vydaném s odstupem více než jednoho roku a tří měsíců po místním šetření), žalovaný výslovně uvedl, že se seznámil se všemi již získanými podklady, resp. žalovaný jemu poskytnuté dokumenty prošel a vyhodnotil.

[33] Popsaný sled kroků žalovaného nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu hodnotit jako pouhé zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ (které lze provádět v rámci místního šetření), jak to má na mysli shora označená judikatura. Naopak se jedná ve své podstatě o zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (které má být prováděno v rámci daňové kontroly). Není přitom rozhodné, jak akcentoval krajský soud, že doklady poskytnuté stěžovatelkou snad nemusely být dostatečné k posouzení veškerých možných aspektů odpočtu na výzkum a vývoj – ani v daňové kontrole nemusí vždy dojít k předložení veškerých existujících podkladů způsobilých osvědčit veškeré okolnosti zkoumaného případu. Vždy záleží na nastaveném důkazním standardu. Nutno přitom opětovně zdůraznit, že žalovaný si od stěžovatelky vyžádal, aby mu během místního šetření předložila veškeré podklady týkající se odpočtu na výzkum a vývoj. Přehlédnout nelze ani to, že podklady na tomto místním šetření převzaté a následně dodatečně vyžádané představovaly způsobilý podklad pro provedení daňové kontroly odpočtu na výzkum a vývoj.

[34] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil stěžovateli, že zkoumaný postup žalovaného byl daňovou kontrolou (zaměřenou na odečitatelnou položku na výzkum a vývoj), a nikoliv místním šetřením. Nutno dodat, že rozlišování mezi místním šetřením a daňovou kontrolou není samoučelné. Jak zdejší soud uvedl v již odkazovaném rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017, mezi místním šetřením a daňovou kontrolou je podstatný rozdíl a správce daně není oprávněn si mezi těmito postupy libovolně vybírat. Právní úprava daňové kontroly garantuje kontrolovanému daňovému subjektu jednoznačně určená práva (a návazně i povinnosti). V případě institutu místního šetření tomu tak však není. Pokud tedy správce daně provádí úkony materiálně náležející do institutu daňové kontroly v rámci postupu formálně označeného za místní šetření, odepírá daňovému subjektu jeho práva. O uvedeném ostatně svědčí i nyní posuzovaný případ. Žalovaný si na stěžovatelce vyžádal veškeré doklady týkající se odčitatelné položky na výzkum a vývoj. Nechal si pořídit kopie některých těchto podkladů. Následně si vyžádal další podklady týkající se výzkumu a vývoje. Tyto následně hodnotil. To vše pak činil bez jakéhokoliv zákonného procesního rámce, který by žalovanému například určoval, kdy a jakým způsobem má být stěžovatelka uvědomena o tom, že vůbec dochází ke kontrole jí poskytnutých podkladů, jakým způsobem má být dané prověřování ukončeno, k jakému výsledku žalovaný dospěl atp.

[35] S ohledem na uvedené je nutno přisvědčit i navazujícímu tvrzení stěžovatelky, že pokud u ní žalovaný dne 24. 5. 2017 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob

pokračování

za zdaňovací období let 2013 a 2014, a to opětovně v rozsahu ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádku 242 priznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014, jednalo se skutečně o daňovou kontrolu opakovanou.

[36] Podle § 85 odst. 5 daňového řádu přitom platí, že daňovou kontrolu, *kteřá se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.*

[37] V projednávané věci je přitom nesporné, že zahájená daňová kontrola se týkala odečitatelné položky na výzkum a vývoj, tj. týkala se skutečností, které již byly (materiálně v rámci postupu označeného jako místní šetření) kontrolovány (viz výše). S ohledem na časový odstup takto zahájené daňové kontroly od posledního úkonu při předcházejícím kontrolním postupu („místním šetření“) lze přitom legitimně usuzovat na to, že v pořadí první kontrolní postup byl již ukončen. Aby tedy bylo lze takovou daňovou kontrolu zahájit, musely by být splněny citované podmínky § 85 odst. 5 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že splnění uvedených podmínek přípustnosti opakované daňové kontroly žalovaný ani netvrdí (a toto neplatí ani ze správního spisu – těžko lze nadto v nyní přezkoumávané situaci dojít k závěru, že by zde mohly být nějaké skutečnosti nebo důkazy, které žalovaný *bez svého zavinění* nemohl uplatnit před samotným zahájením daňové kontroly), nelze jinak, než označit daňovou kontrolu zahájenou dne 24. 5. 2017 za zahájenou v rozporu se zákonem.

[38] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že si uvědomuje důsledky výše uvedených závěrů pro žalovaného, resp. pro finanční správu. V tomto ohledu však opakovaně zdůrazňuje, že jeho závěry se týkají pouze nynější (vysoce atypické) skutkové situace založené mj. na vztahu mezi množstvím vyžádaných a převzatých dokladů a rozsahem kontrolované oblasti daňové povinnosti stěžovatelky (postup žalovaného nebyl zaměřen na celou daňovou povinnost stěžovatelky, nýbrž pouze na odečitatelnou položku na výzkum a vývoj); na tom, že během místního šetření nedošlo pouze k převzetí podkladů, nýbrž úředním osobám žalovaného byly stěžovatelkou vysvětlovány určité aspekty její výzkumné činnosti; na značeném odstupu mezi provedeným místním šetřením a následně zahájenou daňovou kontrolou atp. Výše učiněné závěry proto nelze generalizovat a aplikovat na veškeré daňové kontroly zahájené po provedeném místním šetření, resp. na další jiné (skutkově odlišné) situace.

[39] Nejvyšší správní soud tedy plně přisvědčil kasačním námitkám stěžovatelky stran nezákonnosti daňové kontroly zahájené u ní dne 24. 5. 2017. Jelikož krajský soud dospěl k opačnému závěru, nezbylo, než jeho rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení (výrok I tohoto rozsudku). V tomto řízení je krajský soud vázán výše vyslovenými právními závěry (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) ohledně povahy místního šetření a jeho vlivu na následně zahájenou daňovou kontrolu. Pro úplnost kasační soud dodává, že s ohledem na to, že daňovou kontrolu posoudil jako nezákonnou z důvodu její opakovanosti (viz výše), již nebylo třeba vypořádávat další námitky.

[40] Ohledně výroku II pak Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka zaplatila soudní poplatek jak v pořadí prvním řízení, vedeném pod sp. zn. 7 Afs 390/2019, tak v nynějším řízení. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, „[ú]častník řízení podávající ve své věci opakovaně kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu vydanému poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí ke kasační stížnosti tébož

účastníka Nejvyšším správním soudem zrušeno, již není povinen soudní poplatek za tuto další kasační stížnost platit, pokud ve věci již jednou tento poplatek zaplatil (§ 6a odst. 5 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích).“ Stěžovatelka tedy v nynějším řízení zaplatila soudní poplatek, ačkoliv k jeho platbě nebyla povinna. Má proto právo na jeho vrácení podle § 10 odst. 1, věty první, zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s § 10a odst. 1 citovaného zákona bude poplatek vrácen do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[41] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. března 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu