

Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

Zamyšlení nad judikaturou dovozenými kritérii skryté daňové kontroly
(Václav Čepelák)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

© Václav Čepelák, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

<https://doi.org/10.14712/9788076300361.3>

Václav Čepelák¹

BDO Legal s.r.o., advokátní kancelář

Vaclav.Cepelak@centrum.cz

ZAMYŠLENÍ NAD JUDIKATUROU DOVOZENÝMI KRITÉRII SKRYTÉ DAŇOVÉ KONTROLY

ABSTRAKT

Článek se zabývá snahou o poznání a vymezení judikatorních kritérií extenzivní vyhledávací činnosti správce daně (v judikatuře zvané „skrytá daňová kontrola“). Autor rozebírá dostupnou judikaturu správcích soudů a dospívá k tomu, že judikatura dostatečně popsala řešené případy, ovšem ty byly svým skutkovým základem zpravidla velmi excesivní, a tedy do budoucna může být problematické posouzení méně extrémních případů. Ani dílčí judikaturou dovozená kritéria nelze pro tyto případy s úspěchem zobecněně použít, neboť je vždy vyžadováno komplexní posouzení a ne vždy byla váha jednotlivých kritérií soudy posouzena stejně. Autor se blíže zabývá kritériem „hodnocení důkazů“, resp. „hodnocení podkladů“, u něhož poukazuje na rozporuplné závěry judikatury a nejasnosti ve vztahu k praktické aplikaci. V tomto kritériu i přes to vidí určitý potenciál, ovšem ne v té podobě, jak byla dosud soudy uchopena.

Klíčová slova: skrytá daňová kontrola; kontrolní postupy; vyhledávací činnost; správce daně; místní šetření; daňový řád

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.3>

REFLECTION ON THE JURISPRUDENCE DERIVED CRITERIA OF HIDDEN AUDIT

ABSTRACT

The article deals with the effort to identify and define the judicial criteria for the extensive search activity of the tax administrator (known in jurisprudence as “hidden tax audit”). The author analyses the available jurisprudence of administrative courts and comes to the conclusion that the jurisprudence sufficiently described the solved cases, but they were usually very excessive in their factual basis, and therefore the assessment of less extreme cases may be problematic in the future. Even the partial criteria introduced by jurisprudence cannot be successfully applied in general for these cases, as a comprehensive assessment is always required and the weight of individual criteria has not always been assessed equally by the court. The author takes a closer look

¹ Mgr. Václav Čepelák působí v advokátní kanceláři BDO Legal s.r.o., ve své praxi se zaměřuje na daňové spory. Má více než 12leté zkušenosti v oblasti správy daní z předchozího působení ve Finanční správě ČR.

at the criterion of “evaluation of evidence”, or “evaluation of the documents”, where he points to contradictory conclusions of jurisprudence and ambiguities in relation to practical application. Despite this, he sees a certain potential in this criterion, but not in the form in which it has been grasped by the courts so far.

Keywords: hidden tax audit; control procedures; search activity; tax administrator; local investigation; tax code

ÚVOD

Fenomén skryté daňové kontroly, tj. případy, kdy vyhledávací činnost správce daně dle názoru správních soudů překročí své zákonné mantinely a správce daně počne materiálně provádět kontrolní postup (typicky daňovou kontrolu), zejména v poslední době opakovaně rezonuje v odborných diskusích v oblasti správy daní.

Za jeden z důvodů stálé aktuálnosti dané otázky autor považuje skutečnost, že judikatura sice vymezila určitá kritéria pro to, kdy je vyhledávací postup správce daně považován za skrytou daňovou kontrolu, nicméně stalo se tak na velmi specifických případech, kdy správce daně meze vyhledávací činnosti překročil zpravidla velmi zřetelně. Tím pádem jsou správními soudy řešené případy svým skutkovým základem výrazně vychýleny na jedné straně spektra možných případů skryté daňové kontroly a judikatura tak nepodává obrázek o řadě potenciálně hraničních případů, které mohou být při aplikaci jejich vlastních zobecněných závěrů ohledně skryté daňové kontroly mnohem více problematické než již řešené případy.

Velkou pomoc v tomto směru autor neshledává ani ve vyjádření zobecněných premis, které lze v judikatuře správních soudů nelézt, totiž, *„že vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně – tedy k dokazování.“*²

Výše uvedené aspekty kladou vyšší nároky při aplikaci uvedených závěrů na nové případy a mohou být zdrojem určité právní nejistoty. V praxi to dokládají i soudně řešené případy, v nichž Nejvyšší správní soud ve většině řešených případů s tímto předmětem dospěl ohledně otázky naplnění kritérií pro skrytou daňovou kontrolu k opačným závěrům než krajský soud, jehož případ v rámci kasační stížnosti přezkoumával.

V článku si proto autor pokládá tyto otázky:

- 1. Dají se z existující judikatury tuzemských správních soudů dovodit jednoznačná zobecnitelná (a tedy pro futuro využitelná) kritéria skryté daňové kontroly?**
- 2. Jaká konkrétní kritéria to jsou?**

² Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 ve věci žalobce PESTALL s. r. o., body 18 a 23;

3. Jak tato kritéria zapadají do kontextu právní úpravy a praxe fungování vyhledávacích a kontrolních postupů a procesu dokazování v daňovém řízení?

Autorovi není známo, že by se nějaká práce zabývala přímo takto přesně vymezeným předmětem, totiž otázkou zobecnitelnosti judikaturou dovozených kritérií pro určení, zda vyhledávací činnost správce daně překročila zákonné mantinely a je nutné jí považovat za kontrolní postup (tj. typicky za daňovou kontrolu).

METODOLOGIE

Judikaturou dovozená kritéria skryté daňové kontroly jsou samozřejmě seznatelná právě ze samotné rozhodovací činnosti těchto orgánů soudní moci. Proto článek primárně čerpá z relevantních soudních rozhodnutí a provádí jejich analýzu z hlediska snahy o vysledování zobecněných či zobecnitelných závěrů ohledně přípustných mezí vyhledávací činnosti správce daně, následně je zasazuje do rámce daňového procesu a upozorňuje na komplikované či jinak zajímavé aspekty uvedených pravidel v tomto rámci.

Autor za tím účelem přistupuje k judikатурním závěrům z pohledu precedenční závaznosti a snaží se pečlivě konfrontovat judikатурní závěry s institutem daňového řízení a dále s reálnou aplikovatelností teoretických východisek obsažených v soudních rozhodnutích a kriticky je v tomto kontextu hodnotit.

Metodami jsou tedy především analýza, dedukce a porovnávání pravidel extrahovatelných z judikatury s významem a obsahem institutů daňového řízení a praktickými postupy (praktickou podobou) jejich realizace.

VÝZKUM A VÝSLEDKY

I. Pojem skryté daňové kontroly

Pojem ani institut „skrytá daňová kontrola“ psané právo České republiky nezná. Jedná o konstrukt či koncept tuzemské judikatury správních soudů.³ V rozsudcích se tento pojem objevuje jak ve formě citace či parafráze žalobních, resp. kasačních bodů, tak i v podobě závěrů samotných správních soudů.

Obsahově se v případě *skryté daňové kontroly* dle konstantní judikatury jedná o případy, kdy správce daně, který provádí postupy či vede řízení dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), resp. dříve dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZSDP**“ nebo „**zákon o správě daní a poplatků**“), překročí meze vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu (a v jejím rámci se typicky jedná o meze míst-

³ Viz většina judikátů uvedených v části „Zdroje“. Bližší pohled na relevantní judikaturu je jedním z předmětů tohoto článku.

ního šetření dle § 80 a násl. daňového řádu⁴, nejedná se však výlučně o samotné místní šetření, ale o širší posouzení vyhledávací činnosti správce daně, jejíž je místní šetření podmnožinou⁵), resp. dříve meze místního šetření ve smyslu § 15 ZSDP.

Ve starší judikatuře k zákonu o správě daní a poplatků lze nalézt i odlišné případy, a to případy, kdy mohlo být dle názoru soudu za skrytou daňovou kontrolu považováno vedení příliš obecně pojatého vytykáacího řízení – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 14/2004-60 ze dne 23.11.2004: „*Soud však má za to, že s ohledem na obsah výzvy, kterou bylo zahájeno vytykáací řízení, v níž nebyly sděleny konkrétní pochybnosti, které mají být odstraněny, ale subjekt byl vyzván obecně k předložení veškerých dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním, aniž by bylo specifikováno ohledně kterých zdanitelných plnění má správce daně důvodné pochybnosti a s ohledem na rozsah věcný i časový, nemělo prováděné řízení u stěžovatele charakter vytykáacího řízení dle § 43 cit. zákona, podle něhož bylo postupováno, ale charakter daňové kontroly.*“ – ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 101/2006-57 ze dne 28. 03. 2007, který už v této souvislosti přímo používá pojem *skrytá daňová kontrola*.⁶

I když s navazující právní úpravou daňového řádu navázala i judikatura řešením vztahu daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (jakožto ideového následovníka vytykáacího řízení dle předchozí právní úpravy)⁷, autor se domnívá, že tento vztah již v praxi nečiní zásadní problémy a není natolik aktuálním tématem, jako **vztah daňové kontroly a vyhledávací činnosti správce daně. Proto za předmět toho článku vybral pouze skrytou daňovou kontrolu v posledně jmenovaném významu**, jak je ostatně v současnosti také tento pojem převážně vnímán (což je v článku dále doloženo četnými odkazy na aktuální judikaturu, která s uvedeným pojmem pracuje právě v tomto významu).

II. Počáteční vývoj judikatury ke skryté daňové kontrole

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 70/2004-80 dne 27. 07. 2005 (dále také „**rozsudek 1 Afs 70/2004-80**“) ve svém textu sice pojem „skrytá“ daňová

⁴ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 301/2019-30 ze dne 10.05.2021 ve věci žalobkyně MK-REVIZE s. r. o.

⁵ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 390/2019-44 ze dne 02.07.2020 ve věci žalobkyně Jansen Display s. r. o., zejm. bod 37: „Kromě okolností vlastního místního šetření měl krajský soud zohlednit i skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející [...] a okolnosti následující po místním šetření...“, či č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 v právní věci žalobkyně PESTALL s. r. o., zejm. body 19 a 20.

⁶ V tomto kontextu viz též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 191/2006-80 ze dne 18.07.2007 v právní věci žalobkyně K., a. s.; rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 8/2010-138 ze dne 18.11.2010 v právní věci žalobkyně KIMOS com.–CZ, s. r. o.; rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 153/2004-106 ze dne 16.07.2005 v právní věci žalobkyně R. p., spol. s r. o.

⁷ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25.06.2014 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 174/2019-41 ze dne 06.03.2020.

kontrola ještě přímo nepoužil, avšak svými závěry založil argumentační linku, která v současné době s uvedeným fenoménem běžně pracuje, přičemž zpravidla odkazuje na právě uvedený judikát jako na základní východisko – ať již tak činí přímo, či nepřímo, prostřednictvím odkazu na novější judikaturu, která je na jeho závěrech postavena (a přímo na něj odkazuje).

Zásadní v tomto ohledu jsou zejména jeho (v pozdějších rozsudcích nesčetněkrát citované) závěry, že⁸: „... **cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či ‚mapování terénu‘ [...]**

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 [...]** Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby **mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ**, (v daném případě, ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností [...]

Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přiblídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.“

Pro úplnost uvedme, že pozdější judikatura správních soudů rovněž velmi zřetelně vyjádřila, že citovaný rozsudek „se sice vztahuje k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry však lze aplikovat i za nynější právní úpravou.“ (tj. právní úpravy daňového řádu) – viz **rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31.05.2017 v právní věci žalobkyně ECOPLAST, spol. s r. o., (dále také „rozsudek ECOPLAST“)**.⁹

Ačkoliv ani rozsudek ECOPLAST, který navázal na rozsudek 1 Afs 70/2004-80, pojem skrytá daňová kontrola pro případ extenzivního provedení vyhledávací činnosti správcem daně rovněž ještě nepoužil, je dalším hojně citovaným základem daně judikатурní koncepce.

⁸ Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

⁹ Obdobně je to uvedeno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 231/2021-31 ze dne 01.03.2022 v právní věci žalobkyně Showdown Displays Europe, s. r. o.; v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 06.02.2023 v právní věci žalobkyně MK – REVIZE s.r.o. a dalších.

III. Optika zkoumání kritérií skryté daňové kontroly

V dalším vývoji je pak zřejmé, jak se kritéria skryté daňové kontroly na půdorysu soudy řešených kauz průběžně vyvíjejí a jak navazující rozsudky ze svých závěrů vzájemně čerpají, nebo si někdy dokonce i protičeří.

Ohledně dílčích kritérií můžeme sledovat jejich postupný vývoj či upřesňování a nezřídka i jejich odlišné chápání jednotlivými soudními instancemi – což je zřetelné třeba na příkladu již odkazovaného rozsudku ECOPLAST, který v „hrubších“ rysech mj. uzavřel, že¹⁰: „[v] daném případě je však z výzvy žalovaného ze dne 19. 3. 2015 patrné, že **požaduje po stěžovateli předložení účetnictví za účetní období roku 2012 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012.** Žalovaný ve výzvě uvádí, že zamýšlí provést ‚místní šetření‘ ‚na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012‘. Z toho vyplývá, že účelem postupu žalovaného prověřit daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu (stěžovatele) ve shora uvedeném rozsahu. Žalovaný 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.**“

Což bylo po vydání citovaného rozsudku vnímáno jako určení „rozsahu (objemu) požadovaných dokladů“, jakožto jednoho z kritérií, pro možný závěr, že správce daně překročil zákonné meze vyhledávací činnosti. K tomu viz například závěry Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku č. j. 52 Af 55/2018-29 ze dne 21. 02. 2019 bod 7.¹¹: „Žalobce vystavěl svou argumentaci zejména na **aplikaci rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36**, z něhož vyplývá, že správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti a daňovou kontrolou... Zmíněný rozsudek NSS se však na daný případ vztahovat nemůže, protože se jednalo o zcela odlišnou věc. Z citovaného rozsudku NSS vyplývá, že pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a **vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zabývat daňovou kontrolu podle § 85 daňového řádu...** V projednávané věci však žalobce nebyl vyzván k předložení ‚kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období‘, ale vyhledávací činnost správce daně byla zaměřena na získání údajů, které jsou nezbytné pro správu daní u jiného daňového subjektu... a výzva žalovaného ze dne 23. 11. 2018, kterou žalobce považuje za nezákonný zásah, se týká místního šetření, v rámci kterého správce daně **nepožadoval předložení ‚kompletního účetnictví‘ a evidence pro daňové účely, ale pouze ‚předložení přijatých daňových dokladů z jednotlivých zdaňovacích období od počátku roku 2017 do současnosti, které byly v kontrolním hlášení zahrnuty do oddílu B.3.**‘ V rámci tohoto místního

¹⁰ Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

¹¹ Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

šetření pak požadoval žalovaný přítomnost zástupce žalobce, který by byl schopen sdělit, jak byla jednotlivá plnění využita pro ekonomickou činnost daňového subjektu. **V daném případě se nepochybně jedná o úkon správce daně v rámci vyhledávací činnosti, ke kterému jej oprávněje platná právní úprava.**“

Nebo rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem 15 A 249/2017-81 ze dne 13. 09. 2019 bod 29.¹²: „V této souvislosti zdejší soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu... (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36...). S tímto názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje, nicméně na rozdíl od žalobkyně se nedomnívá, že by byl aplikovatelný na projednávanou věc. Žalovaný totiž místní šetření nepojal tak široce, jak tomu bylo v případě řešeném Nejvyšším správním soudem, **rozhodně nevyzval žalobkyni k předložení kompletního účetnictví nebo úplné evidence pro daňové účely, omezil se pouze na zkoumání podkladů vztahujících se k jednomu dílčímu aspektu, tj. k výdajům na výzkum a vývoj.** Požadavek na předložení základních (nikoli všech) dokumentů vztahujících se k této problematice pak podle názoru soudu **odpovídá místnímu šetření v podobě vyhledávání důkazních prostředků,** tudíž soud nemůže souhlasit s názorem žalobkyně, že již v daném okamžiku (dne 12. 1. 2016) měl žalovaný u žalobkyně zahájit daňovou kontrolu.“

Tyto závěry však razantně korigoval Nejvyšší správní soud v řízení o kasačních stížnostech proti dotčeným rozsudkům, když v rozsudku č. j. 4 Afs 77/2019-34 ze dne 20. 05. 2019 v právní věci žalobkyně STINTER CZ s.r.o. (dále také „**rozsudek STINTER CZ**“) v bodě 20. uvedl, že¹³: „...předmět výzvy ze dne 23. 11. 2018 překračuje rámec místního šetření jako vyhledávací činnosti sloužící ke zjištění předběžných informací významných pro správné stanovení daně, jelikož již směřuje k zevrubné kontrole oprávněnosti odpočtů DPH v konkrétních zdaňovacích obdobích (leden 2017 až říjen 2018) na základě předtím získaných indicií nasvědčujících možnému neoprávněnému uplatňování odpočtů. Tyto skutečnosti je namíste ověřovat v rámci daňové kontroly podle § 85 a následujících daňového řádu. **Je třeba zdůraznit, že pro tento závěr není podstatný rozsah evidencí a daňových dokladů požadovaných správcem daně v dotčené výzvě, ale skutečnost, že správce daně prostřednictvím místního šetření zamýšlel prověřovat konkrétní pochybnosti týkající se daňového tvrzení stěžovatele způsobem, kterým má být postupováno v rámci daňové kontroly.**“

Resp. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 390/2019-44 ze dne 02. 07. 2020 ve věci žalobce Jansen Display s. r. o. (dále také „**rozsudek Jansen Display**“) bod 35¹⁴: „[u]vedená východiska rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 však nelze interpretovat tak, že závěr o vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření by bylo lze učinit pouze a jenom v těch situacích, kdy správce daně požaduje předložení kompletního

¹² Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

¹³ Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

¹⁴ Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

účetnictví (a případně i evidence pro účely daně z přidané hodnoty) a toto pak prověřuje ve vztahu k celkové daňové povinnosti daňového subjektu. [...] 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 mezi 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...“

A bod 37¹⁵: „Krajský soud tedy pochybil, odmítl-li tvrzení stěžovatelky stran nesprávného využití institutu místního šetření pouze s poukazem na to, že po stěžovatelce nebylo správcem daně požadováno kompletní účetnictví (a toto nebylo kontrolováno ve vztahu k její celkové daňové povinnosti). Namísto tohoto povšechného závěru se krajský soud **měl nastalou situaci komplexně zabývat z pohledu právní úpravy a související judikatury**. Měl se tedy zabývat tím, zda žalovaný pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost stěžovatelkou uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj. **Za tímto účelem měl krajský soud detailně zhodnotit nastalé skutkové okolnosti**, zejména pak to, že žalovaný po stěžovatelce požadoval při místním šetření rozsáhlé podklady týkající se odpočtu na výzkum a vývoj za několik zdaňovacích období.“

Za zajímavou autor považuje skutečnost, že krajské soudy svou argumentaci ve vztahu k (ne)aplikovatelnosti rozsudku ECOPLAST zásadně podepřely právě rozsahem vyžadovaných dokumentů (přičemž z vlastní praxe z této doby je autorovi známo, že danou optikou byly dopady rozsudku ECOPLAST vnímány nejen soudci těchto dvou krajských soudů), kdežto kasační soud uzavřel, že „rozsah evidencí a daňových dokladů požadovaných správcem daně v dotčené výzvě“ naopak „není podstatný“. A že k překročení mezi vyhledávací činností dojde v „situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a ‚mapování terénu‘ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti“. Tj. není (vůbec) podstatný objem požadovaných dokladů, ale jejich obsah, resp. širší kontext postupu správce daně.

Tato kauza, stejně jako další soudně řešené případy, zcela jasně ukazují, že pohled jednotlivých instancí na dílčí kritéria skryté daňové kontroly a na váhu, jaká je jim přisuzována, se může soud od soudu, či senát od senátu velmi lišit. To může vyvolávat určitou nejistotu v řadě případů, kdy bude těžké odhadnout výsledek tohoto posouzení, a tedy výsledek daného řízení, pokud na dané otázce stojí.

To neznamená nic jiného, než návrat ke zcela obecné definici, dané již rozsudkem 1 Afs 70/2004-80 (jak je citována již v I. kapitole výše), a závěr, že se nelze spoléhat na některé dílčí kritérium, či konkrétní dílčí kritéria, ale jak výše uzavřel Nejvyšší

¹⁵ Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

správní soud, je nezbytné se „nastalou situací komplexně zabývat z pohledu právní úpravy a související judikatury“ a „detailně zhodnotit nastalé skutkové okolnosti“.

Samozřejmě není vyloučeno, že se na podkladě dalších a dalších kauz, které budou soudy řešit, vyvine určitá ustálenější podoba kritérií skryté daňové kontroly a jejich mezí, kdy už bude každému informovanému pozorovateli zřejmé, že došlo k překročení limitů vyhledávací činnosti správce daně. Nicméně vzhledem k dosavadnímu vývoji judikatury v této oblasti se autor obává, že k tomu bude třeba nemalá řada dalších judikátů, což z pohledu autora ukazuje na určité hranice někdy více jindy méně odvážně dovozované obecné (precedenční¹⁶) závaznosti judikatury nejvyšších soudů.

Pro úplnost doplníme, že z hlediska závěru ohledně skryté daňové kontroly samozřejmě není relevantní formální označení úkonů správcem daně (proto je také ona daňová kontrola „skrytá“), viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 301/2019-30 ze dne 10. 05. 2021 ve věci žalobkyně MK-REVIZE s. r. o. (dále také „**rozsudek MK-REVIZE**“): „V nyní posuzované věci krajský soud odůvodnil svůj závěr o povaze úkonu [...] v podstatě pouze obecným odkazem na text protokolu o místním šetření, formální označení úkonu v uvedeném protokolu, na dobu jeho trvání, případně tím, že bylo v rámci tohoto úkonu prověřováno uplatnění odpočtu na konkrétní stěžovatelem zakoupený stroj, který dle následných poznatků žalovaného nebyl nikdy uveden do provozu; takové posouzení nelze s ohledem na citovanou judikaturu považovat za dostačující a přezkoumatelné. Pro posouzení právní povahy úkonu správce daně není rozhodné jeho formální označení, ani doba jeho trvání (v případě posuzovaném citovaným rozsudkem ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, trval daný úkon necelé tři hodiny), podstatné je skutečné počínání správce daně, tedy zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu.“

Byť je zajímavou skutečností, že si tento závěr Nejvyšší správní soud sám popřel pouhé dva dny na to v rozsudku č. j. 6 Afs 363/2020-52 ze dne 12. 05. 2021¹⁷ a jistě zaznamenáníhodný je i další závěr Nejvyššího správního soudu (z totožného období) ohledně absolutní nemožnosti zahájit daňovou kontrolu při absenci vůle správce daně v rozsudku č. j. 3 Afs 348/2019-34 ze dne 15. 06. 2021¹⁸, má autor za to, že v judika-

¹⁶ Srov. např. MALÍŠ Daniel. Jak moc závazná či argumentačně použitelná jsou rozhodnutí Ústavního soudu? [online]. Epravo.cz [cit. 2023-11-11]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/jak-moc-zavazna-ci-argumentacne-pouzitelna-jsou-rozhodnuti-ustavniho-soudu-96246.html>

¹⁷ Viz bod 18 (citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku): „Tvrzení stěžovatelky, že správce daně „skrytá“ zahájil daňovou kontrolu již v červenci 2015, je zcela nepodložené. Je též neopodstatněné, neboť **přerušeni a nové rozběhnutí lbůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 je spojeno pouze s formálním zahájením daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu** (či v situaci předvídané v § 87 odst. 6 tohoto zákona), nikoli s jakýmkoli úkonem, který správce daně učiní v rámci vyhledávací činnosti (§ 78 daňového řádu).“

¹⁸ Viz bod 33 (citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku): „Obě neformální výzvy [...] lze považovat za úkon správce daně vůči daňovému subjektu. Dále se proto Nejvyšší správní soud zabýval obsahovými náležitostmi výzev. V této souvislosti je třeba předeslat, co zdůrazňuje i stěžovatel, že zahájení

tuže Nejvyššího správního soudu lze jako hlavní myšlenkovou linku ve vztahu k této otázce vysledovat právě závěry obdobné rozsudku MK-REVIZE.

Ačkoliv tedy právě popsaný vývoj dle názoru autora opět něco vypovídá o určitých limitech kvaziprecedenční závaznosti judikatury nejvyšších soudů, vzhledem k dalšímu vývoji judikatury ke skryté daňové kontrole považuje autor tento odlišný názor za minoritní a fakticky překonaný konstantní judikaturou, která formálnímu označení úkonu správce daně nepřikládá velký význam, a dovodila naopak důsledky v podobě přerušení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu i v případě zahájení skryté daňové kontroly. Přičemž na daném nic nemění ani absence výslovného uvedení předmětu kontrolní činnosti při provádění excesivního úkonu v rámci vyhledávací činnosti. Navíc judikatura uzavřela, že tímto excesivním úkonem v rámci vyhledávací činnosti může být kromě místního šetření i „pouhý“ e-mail nebo telefonát správce daně.¹⁹

Ze samotného rozsudku MK-REVIZE autor shledává jako zajímavý závěr pro tento článek (kormě upozornění na nedůležitost formálního označení dotčeného úkonu správce daně) rovněž zmínku o dalším parametru úkonu správce daně, a to „*doba jeho trvání*“. Dle citovaného rozsudku je tento parametr „nepodstatný“ pro posouzení povahy úkonu z hlediska toho, zda se svým obsahem jedná „ještě“ o vyhledávací činnost či „již“ o kontrolní postup.

A konečně jako další je z posledně uvedené citace dle názoru autora také zřejmé potvrzení výše uvedené premisy návratu ke zcela obecné definici z rozsudku 1 Afs 70/2004-80²⁰ – jejíž optikou, jakožto optikou základní premisy, je samozřejmě nutné všechny případy poměřovat. Je však otázkou, zda lze bez velkého množství rozsouzených a podrobně odůvodněných kauz vůbec naléztí určitá jasnější a v praxi

daňové kontroly má významné právní následky [...] běh nové tříleté lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). *Z úkonu, jímž se daňová kontrola zabývá, tak musí být v prvé řadě bez jakýchkoliv rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zabít daňovou kontrolu.* Byť tato skutečnost není v § 87 odst. 1 daňového řádu výslovně uvedena, *je potřeba ji považovat za základní obsahovou náležitost tohoto úkonu.* Je-li výslovně upravenou obsahovou náležitostí úkonu vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, tím spíše *musí být z úkonu bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že jeho cílem je zabít daňovou kontrolu. Úkon správce daně může způsobit pouze ty právní účinky, na jejichž vyvolání je zaměřen projev vůle správce daně obsažený v úkonu. Tento projev vůle přitom musí být v úkonu obsažen určitě a srozumitelně, aby s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu nemohl být nikdo na pochybách, co je jeho obsahem, tedy jaké základní účinky má vyvolat* (adresátovi úkonu jistě nemusí být zřejmé, jaké všechny dílčí následky jsou se zahájením daňové kontroly spojeny, postačí, že z obsahu úkonu bez rozumných pochybností dovodí, že jím je zahajována daňová kontrola).⁴

¹⁹ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 39/2020-29 ze dne 15.03.2022 v právní věci žalobkyně JUŠDA Europe s. r. o.; rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 ve věci žalobkyně PESTALL s. r. o.; rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 6/2022-135 ze dne 30.05.2023 v právní věci žalobkyně LAMONTEX a. s.

²⁰ „zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu“

použitelná dílčí kritéria skryté daňové kontroly, která by byla zobecněně aplikovatelná na všechny případy.

IV. Judikaturou dovozená kritéria skryté daňové kontroly

V rozsudku MK-REVIZE Nejvyšší správní soud (kromě toho, že zopakoval závěry rozsudku Jansen Display ohledně nutnosti zkoumat skutkové okolnosti potenciálně excesivní vyhledávací činnosti správce daně komplexně) v bodu 16 uvedl, že „[k]rajský soud měl detailně zhodnotit skutkové okolnosti případu, zejména pak to, zda množství dokladů vyžádané a prověřované správcem daně odpovídalo povaze místního šetření, nebo zda se jednalo o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování odpovídá spíše již daňové kontrole. Kromě okolností samotného místního šetření měl krajský soud zohlednit i skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející a okolnosti následující po místním šetření. Následně měl krajský soud vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal právní úpravě místního šetření, či zda se již jednalo o postup náležící do rámce daňové kontroly.“

Ačkoliv by se mohl uvedený výčet na první pohled zdát jako seznam kritérií skryté daňové kontroly (viz v úvodu „měl detailně zhodnotit skutkové okolnosti případu, zejména pak...“), bližším posouzením zjistíme, že zde Nejvyšší správní soud uvádí jednak z pohledu výše citované judikatury velmi diskutabilní kritérium „množství dokladů vyžádané a prověřované správcem daně“ (k němuž totožný soud uvedl v rozsudku STINTER CZ, že „není podstatný rozsah evidencí a daňových dokladů požadovaných správcem daně“), a dále Nejvyšší správní soud opět jen velmi obecně uvádí, že měly být zkoumány „skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející a okolnosti následující po místním šetření“ a dále mělo být zkoumáno, „zda postup správce daně odpovídal právní úpravě místního šetření, či zda se již jednalo o postup náležící do rámce daňové kontroly“.²¹ A judikatura se tedy z hlediska definice zobecněně aplikovatelných dílčích kritérií opět neposunula dále, než za obecnou definici, která však byla dána již od 27. 07. 2005 (rozsudek 1 Afs 70/2004-80).

Na druhou stranu některé, zejména pozdější, rozsudky obsahují, na podkladě konkrétních skutkových okolností daného případu lépe popsané aspekty, které soud vedly k závěru ohledně skryté daňové kontroly.

Například v rozsudcích č. j. 7 Afs 231/2021-31 ze dne 01. 03. 2022 v právní věci žalobkyně Showdown Displays Europe, s. r. o. (dále také „**rozsudek Showdown Displays**“) a č. j. 7 Afs 39/2020-29 ze dne 15.03.2022 v právní věci žalobkyně JUSDA Europe s. r. o. (dále také „**rozsudek JUSDA**“) popsal sedmý senát Nejvyššího správního soudu ve vztahu k řešenému skutkovému stavu velmi názorně, čím konkrétně měl správce daně překročit meze vyhledávací činnosti. Jednalo se nejen o provedení místního šetření správcem daně, kdy si již dopředu vyžádal předložení mnoha dokumentů

²¹ Text byl uvozen odkazem na obecná kritéria rozsudku 1 Afs 70/2004-80, tj. že krajský soud „[m]ěl posoudit, zda správce daně (žalovaný v uvedené věci) pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu.“

k nahlédnutí, činil si z nich kopie, odnášel si je na CD, nechával si popsat činnost daňového subjektu, popřípadě si i prohlížel jeho prostory, ale vyvíjel vyhledávací činnost vůči daňovému subjektu před i po místním šetření, vyhodnocoval převzaté podklady a v návaznosti na to žádal další odpovědi.

Pokud se zaměříme na „mechanické kroky“, tak se tyto případy vyznačovaly, stejně jako většina soudně řešených případů, velmi intenzivní iniciativní činností správce daně ve vztahu k daňovému subjektu, o jehož daňovou povinnost se cíleně zajímal: správce daně opakovaně aktivně kontaktoval daňový subjekt, žádal doložení velkého množství dokladů, smluv atd. (tj. důkazních prostředků), žádal odpovědi na své otázky, chtěl daňový subjekt navštívit a případně si prohlédnout jeho prostory atd.

Tyto znaky tedy mohou být určitým vodítkem co do posuzovaných dílčích kritérií, ovšem vzhledem k tomu, že bylo ve výše odkazovaných případech naplněno vždy mnoho z těchto kritérií, těžko si učinit jasný závěr o některém z nich. Kasační soud naopak v tomto kontextu v rozsudku Showdown Displays v bodu 38 přímo uvádí, 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 [...] Výše učiněné závěry proto nelze generalizovat a aplikovat na veškeré daňové kontroly zahájené po provedeném místním šetření, resp. na další jiné (skutkově odlišné) situace.*“

Současně autor tohoto článku vnímá omezený potenciál uvedených „mechanických kritérií“, a to jednak vzhledem k výše popsaným rozporuplným závěrům (např. ke kritériu množství vyžádaných podkladů od daňového subjektu) a dále hlavně proto, že chybí pevná linka těchto dílčích kritérií na základní závěry rozsudku 1 Afs 70/2004-80²², k nimž se judikatura stále vrací a jako červená nit se jako jediné tyto závěry zcela stabilně vinou snad všemi rozsudky k tématu skryté daňové kontroly.

K základním závěrům rozsudku 1 Afs 70/2004-80 lze ovšem z výše odkazovaných soudem řešených případů také vysledovat určitá upřesnění, tj. vymezení toho, kdy jde ještě o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“ a naproti tomu, kdy už správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně.²³ Toto bližší vymezení se opírá o kritérium hodnocení získaných důkazních prostředků a poznatků správcem daně, srov. rozsudek Showdown Displays body 32 a 33 „*Nutno dodat, že v protokolu o zahájení daňové kontroly [...] žalovaný výslovně uvedl, že se seznámil se všemi již získanými podklady, resp. žalovaný jemu poskytnuté dokumenty prošel a vyhodnotil. [...] 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*

²² Tj. otázka, „...kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti...“ rozsudek Jansen Display.

²³ Viz rozsudek 1 Afs 70/2004-80.

nemusi vždy dojít k předložení veškerých existujících podkladů způsobilých osvědčit veškeré okolnosti zkoumaného případu. Vždy záleží na nastaveném důkazním standardu...“

Dále pak v rozsudku JUSDA body 24, 25 a 28 Nejvyšší správní soud uvádí: „[...] Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze při ní proto zjišťovat a ověřovat správnost stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. [...] činnost správce daně byla od počátku vedena jednotným záměrem ověřit správnost daně turzené stěžovatelkou v jejím přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013, nikoliv provádět prosté zjišťování a vyhledávání podkladových informací a důkazních prostředků. Ostatně sám správce daně [...] uvedl, že by potřeboval ověřit jednotlivé skutečnosti vyplývající z přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013. I další své kroky vůči stěžovateli přitom jasně vymezoval právě ve vztahu k této daňové povinnosti stěžovatelky [...] Sám žalovaný tedy připustil, že již ve fázi, kterou se správcem daně označují za vyhledávací činnost, byly shromážděny takové poznatky o daňové povinnosti stěžovatelky, které zakládaly důvodný předpoklad, že jí bude daň doměřena. I tímto závěrem žalovaný v podstatě konstatuje, že již ve sporném období správce daně prováděl zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti stěžovatelky.“

Správce daně z tohoto pohledu meze vyhledávací činnosti překročil v okamžiku, kdy „získané podklady pouze neshromažďoval, ale [...] se s nimi seznamoval a následně je i hodnotil.“²⁴

Jak je ovšem z tohoto článku snad již dostatečně zřejmé, judikatura Nejvyššího správního soudu má tendenci jakákoliv (sebe samou) definovaná dílčí kritéria skryté daňové kontroly **relativizovat**. Proto snad ani nepřekvapí, že dne 06.02.2023 Nejvyšší správní soud vydal rozsudek 5 Afs 287/2021-32, který (oproti výše uvedenému) určité „hodnocení podkladů“ v rámci vyhledávací činnosti správce daně naopak přímo připouští, když v bodu 36 uvádí že: „...stěžovatel v záznamu [...] konstatoval, že žalobcem vykázaný nárok na odpočet byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH a že tedy hodnotil shromážděné podklady, nepovažuje Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu za klíčovou. Stěžovateli lze totiž přisvědčit v tom, že podklady získané při místním šetření musí správce daně již z povahy věci nějakým způsobem vyhodnotit – v opačném případě by jejich shromažďování postrádalo smysl. Takové hodnocení podkladů nepředstavuje dokazování provedené bez vědomí daňového subjektu a mimo jeho sféru, ale spíše pouhý myšlenkový postup správce daně, který je nedílnou součástí vyhledávací činnosti a stěžít jej tedy lze stěžovateli vytýkat. Stěžovatel nepochybil ani tím, že své úvahy promítl do spisu ve formě úředních záznamů, takový postup lze naopak považovat za správný, neboť přispívá k transparentnosti postupu správce daně a tedy i k jeho přezkoumatelnosti...“

Závěry ohledně nemožnosti hodnotit důkazy vnímá autor tohoto článku z vícero důvodů jako velmi problematické.

²⁴ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 ve věci žalobce PES-TALL s. r. o., body 18 a 23;

Jednak lze upozornit na určitou rozpornost se závěry doktríny, které byly Nejvyšším správním soudem rovněž aprobovány, byť v jiném kontextu. Dle názoru autora však do velké míry v přímém rozporu s nyní učiněnými závěry. Viz například rozsudek č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 06. 2014, kde v bodu 33 kasační soud cituje na podporu své argumentace z komentáře k daňovému řádu²⁵: „[v]ýzvy k odstranění pochybností nelze vůči daňovému subjektu ve stejné věci vydávat opakovaně. Správce daně si musí před vydáním výzvy, např. i s využitím místního šetření, ujasnit, co považuje v daňovém řízení za sporné, nepřesné nesprávné, neúplné nebo nepravdivé, a k odstranění těchto pochybností v celistvosti daňový subjekt vyzvat...“ Je přitom dle názoru autora zřejmé, že se poznatky získanými na místním šetření (což nebude nic jiného, než potenciální důkazní prostředky), musí správce daně seznámit a posoudit je. Jinak by nenaplnil požadavky právě citovaného judikátu.

A dále, a to hlavně, při znalosti institutů vyhledávací činnosti v daňovém řízení a pravidel dokazování, je otázkou, jak by mohlo vůbec v praxi vypadat a fungovat takové „mapování terénu“ a *pouhé zjišťování podkladových informací* bez toho, aby si správce daně dotčené „dokumenty prošel a vyhodnotil“ a aby se současně vyhnul tomu, že by *získané podklady pouze neshromažďoval, ale se s nimi seznamoval a následně je i hodnotil*.

Vyhledávací činnost je totiž v daňovém řádu pojata velmi široce a obsahově se do velké míry překrývá právě s daňovou kontrolou²⁶. Je dobré připomenut, že v rámci vyhledávací činnosti není správce daně oprávněn jen *vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty* jak často cituje a akcentuje dotčená judikatura, ale současně i *zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní*. A co jiného je zjišťování plnění povinností při správě daní, než to, zda daňový subjekt lidově řečeno „správně zdanil, co měl“. Což je v přímém rozporu se závěry judikatury, „že *vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně – tedy k dokazování*.“²⁷

Je třeba mít v tomto kontextu na paměti, že dokazování při správě daní není přísně formalizovaný postup prováděný např. pouze na jednání, či prováděný jen určitými způsoby apod. Při správě daní provádí úřední osoba správce daně důkaz písemností prostě tak, že si sama danou písemnost přečte. A prvotní hodnocení tohoto důkazu probíhá v praxi jednoduše tak, že nad tím, co úřední osoba čte, i přemýšlí. A pro-

²⁵ Baxa, J. a spol.: *Daňový řád. Komentář. I. Díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 489.

²⁶ „Kromě okruhu úkonů, které může správce daně v rámci vyhledávací činnosti provádět, stanoví zákon pouze jedinou podmínku, a sice že správcem daně vyhledávané důkazní prostředky souvisejí s ověřováním a zjišťováním plnění povinností při správě daní. Pokud správce daně bude vyhledávat či požadovat důkazní prostředky nad tento zákonný rámec, postupuje tím v rozporu se zákonem a mimo meze vyloučené ústavními zásadami.“ (NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina, KRUPIČKOVÁ, Lenka, ŠOTNÍK, Jakub. *Daňové řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 73, marg. č. 115.)

²⁷ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 ve věci žalobkyně PESTALL s. r. o., bod 18;

tože zpravidla daný postup nebo ucelený soubor postupů v téže věci provádí tatáž úřední osoba, pak pokud se jen zamyslí nad podklady, které již dosud vnímala, tak rovněž současně provádí hodnocení i všech jí dosud známých podkladů, tj. (přínejmenším potenciálních) důkazů, v jejich vzájemných souvislostech. Na tom není nic nestandardního a naopak by bylo divné, a autor předpokládá, že i z hlediska veřejného hodnocení činnosti správce daně by bylo považováno za negativní, pokud by úřední osoby nepřemýšlely nad písemnostmi, s nimiž se seznamují a nad skutečnostmi, které při správě daní vyšly najevo, tj. pokud by „vypínaly mozek“, trpěly výpadky paměti, nepřemýšlely nad svou prací komplexně atd.

V reálné praxi není ani představitelné, aby úřední osoby správce daně už při *vyhledávání důkazních prostředků a daňových subjektů* tyto pouze vyhledávaly a přitom se s nimi nikterak neseznamovaly a neprováděly hodnocení toho, o čem ve vztahu ke správě daní zjištěné poznatky vypovídají – i u nejminimalističtější podoby hledání musí hledající vždy vědět přinejmenším co hledá a musí posoudit, zda to již našel, nebo zda má hledat dál atd. V opačném případě by úřední osoby ad absurdum jen slepě vršily potenciální důkazy, aniž by věděly, k čemu to bude dobré (resp. zda vůbec k něčemu). Tím by mimo jiné porušovaly i základní zásady správy daní – přinejmenším zásadu hospodárnosti, resp. procesní ekonomie (§ 7 odst. 2 daňového řádu)²⁸ a zásadu přiměřenosti, resp. zdrženlivosti a šetření práv osob zúčastněných na správě daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu)²⁹.

Řešení, či výkladovou pomoc v tomto ohledu autor neshledává ani v závěrech rozsudku č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 06.02.2023, ačkoliv autorizuje výše uvedenou úvahu, že „...*podklady získané při místním šetření musí správce daně již z povahy věci nějakým způsobem vyhodnotit – v opačném případě by jejich shromažďování postrádalo smysl.*“ Autor se nemůže ztotožnit se závěrem, že „*[t]akové hodnocení podkladů nepředstavuje dokazování provedené bez vědomí daňového subjektu a mimo jeho sféru, ale spíše pouhý myšlenkový postup správce daně...*“

²⁸ Srov. např. ZATLOUKAL, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, str. 14–16.

²⁹ „Účelem uvedené zásady je zajistit, aby pravomoc správce daně nebyla zneužita a byla vykonávána přiměřeným, rozumným způsobem. Daňový řád zásadu vymezuje tak, že správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Uvedená zásada se uplatňuje zejména v situacích, kdy je správci daně ponechána zákonem možnost a zároveň povinnost zvolit jedno z více řešení.“ (In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 29.)

Hodnocení důkazů totiž není nic jiného než myšlenkový proces (postup)³⁰ správce daně, resp. konkrétně vždy jen a pouze jeho úřední osoby, protože správce daně, jakožto orgán veřejné moci přemýšlet ze své podstaty nemůže.³¹

Autor si umí představit, že z daný rozpor by bylo lze vyřešit vysvětlením, že správce daně neprovádí v rámci vyhledávací činnosti „celé“ hodnocení důkazů, když v rámci „celého“ hodnocení důkazů se musí hodnotit každý důkaz zvlášť i všechny ve svém souhrnu – „[j]e třeba každý z nich prověřit z hlediska jeho závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti), učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování či potřebě dokazování doplnit. Teprve posléze jednotlivě a v souhrnu provedené důkazy zhodnotit.“³² Vzhledem k tomu, že na základě prosté vyhledávací činnosti nelze doměřit daň, bude vždy až do provedení řádného doměřovacího řízení otevřena otázka, zda již byly nebo dosud nebyly shromážděny všechny důkazy, aby mohlo být provedeno jejich komplexní hodnocení, tj. aby mohl správce daně v řízení rozhodnout. Nicméně takto to dle názoru autora judikatura Nejvyššího správního soudu nepodala. Naopak výš citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 06.02.2023 v kontextu celé judikatury ke skryté daňové kontrole (zapovídající jakékoliv „hodnocení důkazů“), v tomto ohledu vyvolává více otázek než odpovědí. Přičemž řešení, které autor naposled nastínil by osobně viděl jako možné řešení, ovšem jedná se současně o řešení, které odporuje předchozí judikatuře, která jakékoliv hodnocení důkazů zapovídá.

DISKUSE

Judikatura správních soudů vytvořila pojem „skrytá daňová kontrola“, který zákon nezná. Při snaze nalézt jasná kritéria tohoto fenoménu autor článku narazil na problém, že jsou meze zákonné a „skryté“ daňové kontroly (tj. excesivního výkonu vyhledávací činnosti správcem daně) v judikatuře konzistentně uvedeny jen velmi obecným

³⁰ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 165/2022-46 ze dne 04.04.2023 bod 61 „Podle § 8 odst. 1 daňového řádu je základní zásadou daňového řízení zásada volného hodnocení důkazů. Touto zásadou je mimo jiné míněno, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly upravujícími důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků. To na druhé straně neznamená, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musejí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti.“; „[...] Úplnost dokazování tvoří jen nezbytný předpoklad pro další myšlenkovou činnost správce daně záležející ve zhodnocení provedených důkazů [...] Volné hodnocení důkazů je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně...“ Viz BAXA, J. a spol.: Daňový řád. Komentář. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, komentář k § 92; nebo rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 3879/2022 ze dne 29.03.2023 bod 30. „V uvedeném ustanovení § 132 o. s. ř. je promítnuta zásada volného hodnocení důkazů. Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost soudu, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti, hodnota pravdivosti, popřípadě hodnota věrohodnosti.“

³¹ Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Viz § 10 daňového řádu.

³² BAXA, J. a spol.: Daňový řád. Komentář. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, komentář k § 92.

způsobem. Naproti tomu, když už judikatura pracuje s dílčími kritérii, je zřejmé, že tato jsou silně ovlivněna skutkovým základem řešené kauzy a že jde především o celkové vyznění (celkový dojem hodnotitele) k čemu činnost správce daně směřovala atd.

K tomu se ještě přidává fakt, že judikatura řešila především hrubě excesivní případy překročení mezí, a tedy v době vzniku tohoto článku nemáme referenční vzorek pro případy blíže středu možného spektra případů.

Provedený výzkum tak autora vrátil na úplný začátek, k původním rozsudku 1 Afs 70/2004-80 a jeho základní premise, která se stala v judikatuře stále odkazovaným základem – a to k otázce, zda správce daně pouze zjišťuje podkladové informace a „mapuje terén“ nebo zda již provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti. Ovšem bohužel ani judikaturou bližší vymezené představy o tom, co je zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“ nevedou k cíli poznání konkrétních kritérií skryté daňové kontroly, které by judikatura sama současně alespoň částečně nepopřela či nerelativizovala.

Významným kritériem, které se v judikatuře opakuje, je „hodnocení podkladů/důkazů“ správcem daně v rámci vyhledávací činnosti. Autor článku se při výzkumu záměrně snažil poukázat spíše na problematické aspekty uvedeného kritéria, domnívá se však, že pokud toto kritérium bylo judikaturou bude „rozumně“ uchopeno v tom smyslu, že „*myšlenkový postup správce daně*“ spočívající v „*hodnocení podkladů*“, a tedy dílčí hodnocení důkazů, není při vyhledávací činnosti zapovězeno, bude toto kritérium dle názoru autora „životaschopné“, a to zejména v kontextu celé judikatury ke skryté daňové kontrole, která směřuje především k zamezení excesivní vyhledávací činnosti správce daně, zaměřené příliš podrobně a komplexně na prověření konstrukce daňové povinnosti do té míry, že obsahově nahrazuje procesy, v nichž se má daňová povinnost primárně prokazovat (tj. daňová kontrola a postup k odstranění pochybností).

Z celkového pohledu toto nejobecnější judikaturou používané vymezení mezí vyhledávací činnosti správce daně (tj. mezi skryté daňové kontroly) chápe autor článku jako balancující na hraně možnosti popsateľného a uchopiteľného. Hra s pojmy jako „*myšlenkový postup*“ versus „*hodnocení důkazů*“ jsou v textu lůbivě použitelná, ale podrobené nekompromisní logice ústí nutně v odůvodnění, které stojí více na pocitích, než významu a vzájemných vazbách jednotlivých právních institutů. Dobře sestavený text odůvodnění však může tyto pocity natolik „zhmotnit“ a předat, že lze dosáhnout pochopení a alespoň většinového zdání logického závěru. A byť dílčí kritéria, která autor nazval v článku „*mechanická*“, sama o sobě nedala na položené otázky použitelnou odpověď, mohou právě tato mechanická kritéria přidat těmto závěrům potřebný kontext v rámci konkrétního případu – i když totiž Nejvyšší právní soud (možná po určitém myšlenkovém posunu) odkázal například na to, že rozsah vyžadovaných údajů a dokladů není pro závěr ohledně skryté daňové kontroly podstatný, bude asi vždy zřejmé a dobře v odůvodnění použitelné, že velký rozsah zjišťovaných

údajů k daňové povinnosti je indicií pro to, že se správce daně dopustil extenzivní vyhledávací činnosti.

Bohužel ani takto komplexně vybudované zdání systému však nedá předvídatelné odpovědi na budoucí sporné případy, které nebudou vykazovat natolik excesivní znaky jako dosud soudně řešené případy. Výsledek tak bude jako ve všech případech „méně prošlapaného terénu“ záviset především na příběhu dané kauzy a na pocitech, jaké v hodnotitelích vyvolá.

ZÁVĚR

Autor při hledání odpovědi na první otázku [Dají se z existující judikatury tuzemských správních soudů dovodit jednoznačná zobecnitelná (a tedy pro futuro využitelná) kritéria skryté daňové kontroly?] došel k závěru, že kritéria dovozená judikaturou nelze považovat za zcela jednoznačná, nedávají dle názoru autora *pro futuro* jasnou odpověď na to, kde je hranice mezi dovolenou a excesivní vyhledávací činností správce daně.

Vzhledem k tomuto zjištění je i odpověď na druhou položenou otázku [Jaká konkrétní kritéria to jsou?] negativní.

V článku autor sice popsal řadu kritérií, žádné však nesplnilo požadavky jednoznačnosti, jak byla požadována v první otázce.

Ke třetí otázce [Jak tato kritéria zapadají do kontextu právní úpravy a praxe fungování daňového řízení?] pak autor došel ke zjištění, že popsaná kritéria ne vždy korespondovala s praktickým obsahem institutů daňového řádu, což se týkalo zejména těch nejobecněji vymezených pravidel, a to může dle názoru autora článku činit problémy při jejich aplikaci.

ZDROJE

Literatura

BAXA, J. a spol.: Daňový řád. Komentář. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011.

Mališ, Daniel. Jak moc závazná či argumentačně použitelná jsou rozhodnutí Ústavního soudu? [online]. Epravo.cz [cit. 2023-11-11]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/jak-moc-zavazna-ci-argumentacne-pouzitelna-jsou-rozhodnuti-ustavniho-soudu-96246.html>

NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina, KRUPIČKOVÁ, Lenka, ŠOTNÍK, Jakub. Daňové řízení. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021.

Zatloukal, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011.

Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů – zavedená zkratka: „**daňový řád**“.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – zavedená zkratka: „**ZSDP**“ nebo „**zákon o správě daní a poplatků**“.

Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 14/2004-60 ze dne 23. 11. 2004 v právní věci žalobce V. F.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 70/2004 80 dne 27. 07.2005 v právní věci žalobkyně T.M.T., a. s. – zavedená zkratka: „**rozsudek 1 Afs 70/2004 80**“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 153/2004-106 ze dne 16.07.2005 v právní věci žalobkyně R. p., spol. s r. o.,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 101/2006-57 ze dne 28.03.2007 v právní věci žalobkyně K. a. s.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 191/2006-80 ze dne 18.07.2007 v právní věci žalobkyně K., a. s.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 8/2010-138 ze dne 18.11.2010 v právní věci žalobkyně KIMOS com.-CZ, s. r. o.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25.06.2014.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 12/2014-101 ze dne 16.03.2015.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31.05.2017 v právní věci žalobce ECOPLAST, spol. s r. o. – zavedená zkratka: „**rozsudek ECO-PLAST**“.

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 9Af 48/2016-35 ze dne 05.06.2018.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích č. j. 52 Af 55/2018-29 ze dne 21.02.2019.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 287/2018 – 45 ze dne 11.04.2019.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 77/2019-34 ze dne 20.05.2019 v právní věci žalobkyně STINTER CZ s.r.o. – zavedená zkratka: „**rozsudek STINTER CZ**“.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 A 49/2017-92 ze dne 27.06.2019.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem 15 A 249/2017-81 ze dne 13.09.2019.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 174/2019-41 ze dne 06.03.2020.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 390/2019-44 ze dne 02.07.2020 ve věci žalobce Jansen Display s. r. o. – zavedená zkratka: „**rozsudek Jansen Display**“.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 301/2019-30 ze dne 10.05.2021 ve věci žalobkyně MK-REVIZE s. r. o. – zavedená zkratka: „**rozsudek MK-REVIZE**“.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 363/2020-52 ze dne 12.05.2021.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 348/2019-34 ze dne 15.06.2021.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 A 49/2017-121 ze dne 31.08.2021.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 129/2021-63 ze dne 09.09.2021.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 411/2019-54 ze dne 09.09.2021.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 231/2021-31 ze dne 01.03.2022 v právní věci žalobkyně Showdown Displays Europe, s. r. o. – zavedená zkratka: „**rozsudek Showdown Displays**“.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 39/2020-29 ze dne 15.03.2022 v právní věci žalobkyně JUSDA Europe s. r. o. – zavedená zkratka: „**rozsudek JUSDA**“.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 ve věci žalobce PESTALL s. r. o.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 122/2022 – 36 ze dne 10.08.2022.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 06.02.2023 v právní věci žalobkyně MK – REVIZE s.r.o.

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 11 A 58/2022-39 ze dne 27.04.2023.

Rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 6/2022-135 ze dne 30.05.2023 v právní věci žalobkyně LAMONTEX a. s.