



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **JVS GROUP s. r. o.**, se sídlem Slavíkova 1744/12, Ostrava - Poruba, zastoupené JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem, se sídlem Škroupova 1114/4, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 28. 5. 2012, č. j. 737/12-1202-802360, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 6. 2014, č. j. 22 Af 87/2012 - 26,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Ostrava III (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly (zahájené protokolem o ústním jednání ze dne 7. 6. 2010, č. j. 89813/10/390931805048) vyměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 9. 2011, č. j. 208779/11/390912803693 (dále též „rozhodnutí správce daně“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 1 013 670 Kč. Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 28. 5. 2012, č. j. 737/12-1202-802360 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Finanční ředitelství v Ostravě, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány (zde Finanční ředitelství v Ostravě), rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona

č. 456/2011 Sb. (zde tedy Odvolací finanční ředitelství). Za žalovaného tak bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Ostravě, tak Odvolací finanční ředitelství jako jeho kompetenční nástupce.

[3] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, v níž namítala, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě nezákonně zahájené daňové kontroly. Tvrzenou nezákonnost daňové kontroly dovozovala z historie jednání a postupů správce daně vůči ní, které popsala následovně: Na základě výsledků kontroly na dani z příjmů právnických osob za rok 2005 a na dani z přidané hodnoty za první a druhé čtvrtletí roku 2005 jí vznikly daňové nedoplatky, které začal správce daně naprosto bezdůvodně a přes její žádost o splátkový kalendář formou exekuce vymáhat. Názoru žalobkyně, že tento postup byl nezákonný a vybočil z rámce legitimacy správního uvážení správce daně, přisvědčil Krajský soud v Ostravě v rozsudku sp. zn. 22 Ca 227/2009 ze dne 22. 10. 2009. Bez ohledu na tento rozsudek správce daně opětovně vydal bez výzvy exekuční příkazy a dne 18. 1. 2010 nepravdivě informoval banku Citibank Europe plc o tom, že tyto příkazy nabyly právní moci. Na základě citovaného rozsudku Krajského soudu v Ostravě a rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15. 12. 2009 (jímž byl zrušen jeden z exekučních příkazů vydaných správcem daně) postupoval správce daně tak, že dne 29. 1. 2010 nezákonně vymožené finanční prostředky záměrně poukázal na bankovní účet, k němuž byla žalobkyně v důsledku správcem daně vydaných exekučních příkazů zbavena dispozičního práva. Dle názoru žalobkyně byl správce daně při rozhodování o jejích žádostech o rozložení úhrady daně na splátky veden zejména úvahou, že jednorázová úhrada doměřené daně včetně penále by mohla způsobit nedodržení splátkových kalendářů se všemi s tím souvisejícími negativními následky, které by z toho pro žalobkyni vyplývaly. Žalobkyně zmínila i to, že daňová kontrola zahájená dne 7. 6. 2010 byla správcem daně započata v období, kdy byla část jejích účetních dokladů zničena v důsledku povodňových škod. Žalobkyně s poukazem na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, konstatovala, že daňová kontrola zahájená protokolem ze dne 7. 6. 2010, č. j. 89813/10/390931805048, nesledovala legitimní cíl, ale byla pouze dalším doplněním podjatých, účelových a šikanózních postupů správce daně vůči ní. Napadené rozhodnutí žalobkyně pokládala za nepřezkoumatelné, neboť jako odvolací důvody uplatnila účelovost, resp. šikanóznost postupu správce daně při zahájení daňové kontroly, naopak samotné procesní provedení daňové kontroly nijak nezpochybnila. Žalovaný se však zabýval pouze samotným průběhem daňové kontroly, a s odvolacími důvody se tak nevypořádal, resp. opomenul je přezkoumat.

[4] Žalobu proti napadenému rozhodnutí zamítl Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 5. 6. 2014, č. j. 22 Af 87/2012 – 26 (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“). Za klíčovou právní otázku považoval to, zda se žalovaný dostatečným způsobem vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně, které byly v podstatě totožné s následně vznesenými žalobními body. Z obsahu odvolání bylo možné extrahovat dva odvolací důvody: jednak námitku účelového a šikanózního postupu správce daně v souvislosti s daňovou kontrolou provedenou za zdaňovací období roku 2005, jednak námitku, že správce daně zahájením daňové kontroly nesledoval legitimní cíl, jímž je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní. První námitku vypořádal žalovaný na str. 5 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že námitky týkající se zdaňovacího období roku 2005 nelze vztáhnout na posouzení zákonnosti daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008. Tím žalovaný vyjádřil názor, že v postupu správce daně vůči žalobkyni neshledal účelovost nebo šikanóznost. Žalovaný ani neměl prostor k jinému, podrobnějšímu způsobu jak se s námitkou vypořádat, neboť žalobkyně v odvolání pouze shrnula výsledky soudního přezkumu vedeného pod sp. zn. 22 Ca 227/2009 a další navazující postup správce daně; výlučně z těchto skutečností v obecné rovině dovodila účelovost a šikanóznost zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008, aniž by uvedla, v čem konkrétně se tvrzená účelovost a šikana projevila. Pochybení správce daně v souvislosti se zdaňovacím

pokračování

obdobím roku 2005 však nemohou být sama o sobě důvodem k tomu, aby jakýkoliv jeho další postup vůči žalobkyni (např. zahájení daňové kontroly za jiné zdaňovací období) byl považován za projev účelovosti a šikany. Tvrzení žalobkyně tak vycházejí pouze ze skutečností, jež se vážou k předchozí daňové kontrole, a bez jakékoli konkrétní specifikace údajných šikanózních kroků správce daně v nyní posuzované věci zůstávají pouze v hypotetické rovině odvolacích i žalobních námitek. Způsob, jakým se žalovaný s první odvolací námitkou vypořádal, tedy byl dle názoru krajského soudu zcela dostačující.

[5] Krajský soud konstatoval, že v podstatě shodnou argumentaci lze uplatnit i ve vztahu k druhé odvolací námitce. S touto námitkou se žalovaný vypořádal na str. 4 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že správce daně se při zahájení ani v průběhu daňové kontroly nedopustil žádného procesního pochybení, a proto daňová kontrola nebyla zahájena nezákonným způsobem na základě svévole a šikanózních postupů správce daně a správce daně jí nesledoval žádný nelegitimní cíl. Žalovaný také nepochybil, když na základě druhé odvolací námítky posoudil zákonnost celého průběhu daňové kontroly. V napadeném rozhodnutí se sice nevypořádal s argumentací rozhodnutím Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, avšak to krajský soud nepovažoval za nedostatek, který by způsoboval nezákonnost nebo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud pro úplnost podotkl, že odkaz žalobkyně na citované rozhodnutí Ústavního soudu nelze v kontextu nyní posuzované věci považovat za přílehlavý, neboť z něj není možné dovodit žádné skutkové ani právní důvody, pro které by bylo možno konstatovat nezákonnost zahájení daňové kontroly u žalobkyně za posuzované zdaňovací období (roku 2008). S ohledem na výše uvedené krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, že žalovaný se řádně nevypořádal s jejími odvolacími námitkami, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

II. Kasační stížnost

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Dle jejího názoru napadený rozsudek nezohledňuje účelovost a šikanóznost veškerých postupů správce daně, které předcházely a nakonec vedly k nezákonnému zahájení daňové kontroly, jež nesledovala legitimní cíl, ale byla pouze dalším projevem účelovosti a šikany ve vztahu ke stěžovateli. Stěžovatelka zopakovala, že nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje v historii jednání a postupů správce daně vůči ní, kterou v kasační stížnosti podrobně popsala (v podstatě totožně, jak to učinila již v odvolání proti rozhodnutí správce daně a v žalobě, viz shrnutí obsahu žaloby v odst. [3] tohoto rozsudku). Správce daně měl při výkonu státní správy systematicky porušovat čl. 2 odst. 3 Ústavy a jeho postupy, které napadené daňové kontrole předcházely, vykazovaly známky svévole veřejné moci, porušení zásady legitimního očekávání a předvídatelnosti práva, což je v zásadním rozporu s principem právní jistoty ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy. Stěžovatelka, vycházející z chronologie nezákonných postupů správce daně vůči ní, měla za to, že daňová kontrola navazující na předchozí účelové a šikanózní postupy správce daně byla jedním z dalších účelových kroků ze strany správce daně směřujících k postupné faktické likvidaci stěžovatelky a nesledovala legitimní cíl, kterým je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní. Krajský soud se však se všemi těmito žalobními námitkami nevypořádal. Závěrem stěžovatelka dodala, že pokud je správcem daně jako orgánem státu uloženo dohlížet na dodržování zákonů upravujících vyměňování, placení a výběr daní, pak by měl tyto pravomoci sám správce daně aplikovat způsobem, který zákonnost neporušuje.

[7] Žalovaný svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Podmínka povinného zastoupení ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. je také splněna. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[9] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti. Zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[10] Úvodem považuje Nejvyšší správní soud za nutné poukázat na § 102 s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Zásadně tedy nelze koncipovat kasační stížnost tak, jak to v tomto případě učinila stěžovatelka, jež takřka doslova převzala text žaloby napadající správní rozhodnutí, uzpůsobila její terminologii řízení o kasační stížnosti a připojila k ní obecně formulovaný dovětek, že krajský soud se nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Taková kasační stížnost není způsobilá konkrétního přezkumu, neboť z ní není patrné, v čem konkrétně měl krajský soud při rozhodování o žalobě proti napadenému rozhodnutí pochybit. Nejvyšší správní soud se tak mohl ke kasační stížnosti vyjádřit pouze v obecné rovině.

[11] Podstatou kasační stížnosti (stejně jako podstatou odvolání proti rozhodnutí správce daně a správní žaloby) byl názor stěžovatelky, že daňová kontrola, na jejímž základě došlo k dodatečnému vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, byla zahájena nezákonně, neboť navazovala na předchozí (v odvolání proti rozhodnutí správce daně, v žalobě a v kasační stížnosti podrobně popsáné) údajně účelové a šikanózní kroky správce daně vůči stěžovatelce. Při posuzování této argumentace je možné vyjít ze stěžovatelkou citovaného stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>), v němž se Ústavní soud sice primárně zabýval otázkou ústavnosti daňové kontroly zahájené bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, avšak věnoval se i ústavním limitům daňové kontroly, jichž se stěžovatelka v kasační stížnosti dovolávala: „*K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce se Ústavní soud vyjádřil ve své předchozí judikatuře, v níž dovodil, že se daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcům daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 daňového řádu (pozn. Nejvyššího správního soudu: zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), podle něhož jednají správcům daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy), [(např. náleží sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009 (N 92/53 SbNU 181)). (...)] Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 – viz výše). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu“.* Ústavní soud se v citovaném stanovisku odchýlil

pokračování

od právních názorů vyjádřených v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 a dospěl k závěru, že daňová kontrola má preventivní a namátkový charakter, a pro shledání, že byla zahájena nezákonně, nepostačuje pouhý nedostatek důvodů jejího zahájení, nýbrž zde musí být další okolnosti nasvědčující svévolnému či šikanóznímu postupu správce daně. To podporují i odlišná stanoviska ústavních soudců Duchoně, Wagnerové a Holländera, kteří jako příklady nezákonně zahájených daňových kontrol uvedli opakovanou daňovou kontrolu za stejné zdaňovací období bez danosti nových skutečností či důvodů nebo daňovou kontrolu zahájenou (resp. prováděnou) ve dnech státních svátků či v samotném závěru lhůt pro vyměření daně při absenci jakéhokoli podnětu, který by šikanóznost postupu správce daně vyloučil. Jen v takových případech je zahájení daňové kontroly nezákonné a porušující právo na informační sebeurčení daňového subjektu (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2013, č. j. 8 Afs 10/2013 – 32, dostupný na www.nssoud.cz).

[12] V nyní posuzované věci stěžovatelka žádné takové okolnosti netvrdila a ani Nejvyšší správní soud je v postupu správce daně neshledal. Správce daně zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu dne 7. 6. 2010, o čemž sepsal protokol o ústním jednání č. j. 89813/10/390931805048. Předmětem kontroly byla dle protokolu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roků 2008 a 2009 a daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roků 2008 a 2009. Správce daně tedy vyrozuměl stěžovatelku o tom, že se daňová kontrola provádí, jaké období bude podléhat kontrole i jakých daní se kontrola týká. Správce daně se stěžovatelky (resp. jejího zástupce) již při prvním jednání dotazoval na její podnikatelskou činnost, výnosy, počet zaměstnanců, adresy jejího skutečného sídla a provozoven a způsob vedení účetnictví. Správce daně pak nejen formálně, ale i ve skutečnosti prověřoval všechny podklady stěžovatelky sloužící pro výpočet daně. Ostatně ani sama stěžovatelka procesní postup správce daně po zahájení daňové kontroly či věcnou správnost výsledků daňové kontroly (resp. věcnou správnost obsahu na jejím základě vydaného rozhodnutí správce) v žalobě ani v kasační stížnosti nijak nezpochybovala (v žalobě pak stěžovatelka výslovně uvedla: „*Odvolacími důvody uvedenými žalobcem v odvolání jsou tedy účelovost, resp. šikanóznost postupu správce daně při zahájení daňové kontroly. Žalobce v tomto odvolání neuvedl žádné námitky týkající se procesního provedení daňové kontroly jakožto takové a toto nikterak nezpochybuje.*“).

[13] Pokud stěžovatelka spatřovala nezákonnost zahájení daňové kontroly v historii jednání a postupů správce daně vůči ní, pak lze konstatovat, že v žalobě a v kasační stížnosti popsané jednání správce daně nezakládá ve smyslu shora citované judikatury skutečnost, která by sama o sobě nasvědčovala účelovosti zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008. Popsaný postup správce daně (správce daně měl vymáhání daňových nedoplatků zahájit bez výzvy, aniž by existovalo nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen; měl uvést v omyl banku, u níž měla stěžovatelka zřízený bankovní účet, a nezákonně vymožené finanční prostředky záměrně poukázat na bankovní účet stěžovatelky, k němuž byla zbavena dispozičního práva atp.) se týkal vymáhání daňových nedoplatků, které vznikly za zdaňovací období roku 2005, tedy zcela odlišné fáze daňového řízení a jiného zdaňovacího období (nejednalo se tedy např. o daňovou kontrolu za stejné zdaňovací období při absenci nových skutečností či důvodů). Za jedinou stěžovatelkou uvedenou skutečnost, která by hypoteticky mohla nasvědčovat šikanóznímu zahájení daňové kontroly, lze považovat zmínku o tom, že daňová kontrola byla zahájena v období, kdy část účetních dokladů stěžovatelky byla zničena v důsledku povodňových škod. Tuto okolnost však stěžovatelka nijak blíže nerozvedla a ani ze správního spisu nevyplývalo, že by správce daně účelově zahájil daňovou kontrolu pouze na základě této skutečnosti. Z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 6. 2010 plyne, že správce daně se o této okolnosti (účetnictví stěžovatelky mělo být uloženo v garáži v Ostravě – Bartovicích, kde při povodních mělo dojít k jeho zatopení) dozvěděl od zástupce stěžovatelky v průběhu

ústního jednání až poté, co mu oznámil zahájení daňové kontroly. Ohledně poškozeného účetnictví provedl správce daně dne 8. 6. 2010 místní šetření a poté se se zástupcem stěžovatelky dohodl, že stěžovatelka zajistí své účetnictví za rok 2008 a 2009 alespoň v elektronické podobě. V důsledku poškození účetnictví nevznikly stěžovateli při posuzované daňové kontrole žádné další administrativní náklady či jiné negativní následky; lze tak shrnout že postup správce daně v souvislosti s poškozeným účetnictvím stěžovatelky nevykazoval žádné znaky svévole či šikany.

[14] Nejvyšší správní soud shora uvedené závěry shrnuje tak, že skutečnosti tvrzené stěžovatelkou nemohly samy o sobě nasvědčovat nezákonnosti zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008 a nebyly tak způsobilé zpochybnit zákonnost na základě této kontroly vydaného dodatečného platebního výměru. Krajský soud se tak s žalobními námitkami stěžovatelky zcela dostatečně a správně vypořádal, když uvedl, že v žalobě popsána pochybení správce daně související se zdaňovacím obdobím roku 2005 nemohou být jediným důvodem pro to, aby byl jakýkoli jeho další postup vůči stěžovateli považován za projev účelovosti a šikany. S odvolacími námitkami stěžovatelky se dostatečným způsobem vypořádal i žalovaný (v napadeném rozhodnutí mimo jiné uvedl, že neidentifikoval žádnou spojitost odvolacích námitek týkajících se výhradně zdaňovacího období roku 2005 s postupem správce daně při zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008) a napadené rozhodnutí tak nelze považovat za nepřezkoumatelné, jak v napadeném rozsudku zcela správně konstatoval krajský soud.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[15] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[16] Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 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 15. ledna 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu