



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **CESA ENGINEERING a.s.**, se sídlem v Brně, Příkop 838/6, právně zast. Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem se sídlem v Brně, Elišky Krásnohorské 10, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 20. 3. 2014 se žalobce domáhá, aby soud označil zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 3771036/13/3001-05404-710969 ze dne

4. 12. 2013 za nezákonné, a aby zakázal Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj v této daňové kontrole pokračovat.

Žalobce podal proti zahájení daňové kontroly stížnost. Správce daně dne 20. 1. 2014 vydal Vyrozumění o vyřízení stížnosti, č. j. 3843511/123/3001-00600-709134, kterým žalobci sdělil, že posoudil stížnost jako nedůvodnou.

II. Obsah žaloby

Žalobce v úvodu žaloby shrnul argumenty správce daně pro zahájení kontroly, se kterými se neztotožnil a předložil následující argumenty vlastní. V první řadě připomíná základní zásady daňového řízení, zejména zásadu přiměřenosti podle § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zásadu rychlosti a hospodárnosti podle § 7 odst. 1, resp. 2 daňového řádu a zásadu spolupráce podle § 6 odst. 2 daňového řádu. Dále se žalobce v žalobě zabývá výkladem pojmu zneužití práva, kdy cituje výklad tohoto pojmu Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 1 Afs 107/2004 – 48 jako situaci, *„kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“*

Následně žalobce hovoří o praktické existenci dvou „variant“ daňových kontrol, kterými by měla být:

- 1) následná daňová kontrola po vyměření daně, která podle vyjádření žalobce odpovídá úpravě v daňovém řádu,
- 2) daňová kontrola před vyměření daně, která by se pak podle žalobcova názoru měla opírat o nějaký konkrétní důvod, jinak jde o libovůli a zneužití práva.

Svůj argument opírá také o odlišné stanovisko soudkyně Ústavního soudu Elišky Wagnerové ke stanovisku pléna sp. zn. Pl. ÚS – st 33/11, ve kterém se hovoří, že *„jen kontrola vykonávaná dle předem, byť obecně stanovených pravidel, je řádným výkonem státní moci na poli výběru daní. Jen tak legitimně spoutaný výkon moci může ústavně konformně omezovat právo na informační sebeurčení.“* Následně dodává, že ani uvedené stanovisko pléna nedává prostor správci daně pro libovůli.

Ve shrnutí své žaloby pak žalobce uvádí, že za září 2013 předložil záznamní povinnost již 1. 11. 2013 s tím, že uplatnil jeden doklad na vstupu a jeden na výstupu. Správce daně není, s ohledem na základní zásady shora uvedené, oprávněn volit libovolný nástroj, který má k dispozici, ale je povinen vybrat takový nástroj k prověření tvrzení daňového subjektu, který základní zásady daňového řízení naplní. Současně je povinen výběr konkrétního nástroje odůvodnit, aby jej bylo možné následně přezkoumat. Důvod, který žalovaný uvedl, není podle žalobce ničím podložen. V době zahájení daňové kontroly běžely postupy k odstranění pochybností za měsíce únor a březen 2013, a i na základě těchto řízení žalobce s ohledem na

malé množství daňových dokladů stejně jako úkonů žalovaného v nich zpochybňuje zdůvodnění zahájení daňové kontroly rozsáhlým a komplexním dokazováním. Zahájení daňové kontroly je tak podle žalobce v rozporu se základními zásadami správy daní, konkrétně zásadou přiměřenosti, rychlosti, hospodárnosti a spolupráce. Výběrem kontroly bez řádného důvodu projevil správce daně libovůli, která je v právním státě nepřipustná. Na základě výše uvedeného považuje žalobce zahájení daňové kontroly za zneužití práva a projev libovůle, a proto navrhuje vydání rozsudku, který by zahájení předmětné daňové kontroly označil za nezákonné a zakázal Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj v něm nadále pokračovat.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se ve svém vyjádření neztotožňuje s názory žalobce. Žaloba podle žalovaného v první řadě nevymezuje ani jaké subjektivní právo žalobce mělo být zkráceno, ani kauzální nexus mezi daňovou kontrolou a porušením práva. Žaloba je tak nepřipustná. Následně, pro případ věcného posouzení žaloby, žalovaný setrvává na argumentech z vyrozumění o vyřízení stížnosti č. j. 3843511/13/3001-00600-709134. Zahájení daňové kontroly bylo v souladu se zákonem. Především uvádí, že došlo k vymezení daňové kontroly, co do rozsahu a předmětu, s tím, že volba institutu daňové kontroly je vhodným nástrojem, pokud správce daně předpokládá rozsáhlé dokazování, které nelze posuzovat jen z počtu předložených daňových dokladů. Jako nepřipadné považuje tvrzení žalobce, že došlo k porušení zásady spolupráce, když uvádí, že úvaha správce daně o potřebě, resp. důvodech provedení kontroly byla uvedena v protokolu o zahájení daňové kontroly. Žalovaný v případě místního šetření odkazuje na § 80 odst. 1 daňového řádu a uvádí, že se jedná o institut, který je možné provést i v rámci daňové kontroly. Jelikož neměl správce daně konkrétní pochybnosti má žalovaný za to, že zahájení postupu k odstranění pochybností by bylo v rozporu se zákonem. Daňový řád ani jiný právní předpis nerozlišuje žádné typy kontrol, vždy se jedná o jeden a týž institut s totožným cílem, účelem i obsahem. Pokud jde o nutnost mít konkrétní podezření pro zahájení daňové kontroly, odkazuje žalovaný na již výše uvedené stanovisko Pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS - st 33/11. Rovněž trvá na vhodnosti institutu daňové kontroly v případě rozsáhlého dokazování a v této souvislosti upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 12. 2012, v němž se uvádí, že „*postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.*“ Žalovaný uvádí, že potřebu rozsáhlého dokazování nelze vyvozovat pouze z množství předložených dokladů daňovým subjektem a rovněž upřesněnu, že není pravdou, že by měl správce daně k dispozici předložené doklady jeden měsíc (ode dne 1. 11. 2013) a neučinil vůbec nic. Žalovaný uvádí, že správce daně předložené materiály analyzoval a 19. 11. 2013 vydal předvolání osoby zúčastněné na správě daní k zahájení daňové kontroly č. j. 3647847/13/3001-05404-710969. S ohledem na výše uvedené má žalovaný za to, že postupoval v souladu se zákonem a jeho postup nelze považovat za bezbřehou libovůli a zneužití práva správcem daně, jak tvrdí žalobce. Žalovaný navrhuje, aby

soud žalobu odmítl jako nepřipustnou a pro případ věcného projednání ji zamítl v celém rozsahu jako nedůvodnou a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Replika žalobce

Žalobce ve své replice upozornil na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005 č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, ve kterém se v odůvodnění ukazuje, která subjektivní práva jsou případnou nezákonnou kontrolou krácena. Jde především o právu na sféru osobní svobody a právo pokojně užívat svůj majetek. Ve světle judikatury tak žalobce považoval za nutné zabývat se v žalobě především okolnostmi zahájení kontroly, když kauzální nexus mezi nezákonnou daňovou kontrolou a zkrácením žalobcových práv zná judikatura již téměř devět let.

V. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 3, § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), aktivní i pasivní legitimaci účastníků řízení ve smyslu § 82 a § 83 s.ř.s. a přípustnost žaloby.

Aktivní legitimace dle ust. § 82 s.ř.s. svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Určující skutečností pro vyslovení závěru o existenci aktivní legitimace na straně žalobce je tedy fakt tvrzení přímého zkrácení na právech zásahem správního orgánu, nikoli skutečnost, že k přímému zásahu do práv žalobce skutečně došlo (to je již otázkou pro posouzení žaloby v meritu). Tato podmínka řízení je splněna, neboť, i když takové tvrzení není zmíněno výslovně, lze jej bez větších potíží dovodit z obsahu podané žaloby.

Pokud jde o legitimaci pasivní, ust. § 83 s.ř.s. stanoví, že žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. O identifikaci žalovaného není v souzené věci sporu, spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je splněna.

Žaloba byla podána ve lhůtě dvou měsíců podle § 84 odst. 1 s.ř.s., zásah žalovaného stále trvá. Jestliže žalovaný namítá nepřipustnost žaloby z důvodu, že žalobce neuvedl, které jeho právo bylo zasazeno nelze jeho názoru přisvědčit, protože z obsahu žaloby lze dovodit, že žalobce má za to, že došlo ke zkrácení jeho práv. Z jeho vyjádření vyplývá, že s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu považoval za zřejmé, která jeho práva jsou daňovou kontrolou krácena. V této souvislosti soud uvádí, že ze zákonné úpravy nelze dovodit, že by zde byl požadavek konkrétního vymezení zkrácených práv. Žaloba tak je přípustná.

Pro posouzení věci jsou rozhodná následující ustanovení právních předpisů:

Podle § 80 odst. 1 daňového řádu může správce daně 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 nejvhodnější.

Ust. § 85 odst. 1 daňového řádu stanoví, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

V § 89 odst. 1 daňového řádu je pak stanoveno, že pokud má správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

Z úpravy daňové kontroly v daňovém řádu nelze dovodit, že by nebylo možné zahájit daňovou kontrolu jak před vyměřením daně, tak po jejím vyměření, což ostatně uvádí Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 2 Afs 169/2006-87. Z daňového řádu rovněž nelze dovodit rozlišování mezi dvěmi „variantami“ daňové kontroly, tak jak tento názor předkládá žalobce, s tím, že v případě zahájení kontroly před vyměřením daně, musí mít správce daně konkrétní podezření neplnění povinností daňového subjektu. Ústavní soud ve svém stanovisku, sp. zn. Pl. ÚS - st 33/11 ze dne 8. 11. 2011 uvedl, že „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 (...) 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.“ Přiměřenost postupu správce daně se podle tohoto stanoviska posuzuje v každém konkrétním případě, tedy bez ohledu na to, zda došlo k zahájení daňové kontroly před nebo po vyměření daně.

Jestliže dále žalobce uvádí, že správce daně nemůže volit mezi nástroji, které má k dispozici libovolně, lze s tímto názorem souhlasit, nicméně argumentaci, že by měl správce daně volit v tomto případě nástroje s nižší intenzitou zásahu do jeho osobní sféry (postup k odstranění pochybností, místní šetření), nelze považovat za přílehavou. Správce daně musí nepochybně vycházet ze základních principů správy daní, stejně jako ústavních kautel, nicméně nelze a priori říci, že předmětné instituty (postup k odstranění pochybností, místní šetření a daňová kontrola) jsou zaměnitelné a správce daně by měl volit jen podle intenzity, kterou zasahují osobní sféru jednotlivce. Jak uvádí žalovaný, správce daně musí volit především podle zákonné úpravy jednotlivých institutů a v této souvislosti na základě toho, co daným postupem sleduje, a k jakému cíli jednotlivé instituty směřují. Správci daně náleží široká míra uvážení tak, aby mohl být naplněn základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39). Tyto instituty plní odlišné funkce a směřují k rozdílným dílčím cílům, i když v konečném důsledku nepochybně vedou k naplnění účelu správy daní (viz výše). Místní šetření je institut sloužící zejména k vyhledávání důkazních prostředků a provádění ohledání, jak je uvedeno v § 80 odst. 1 daňového řádu. Daňová kontrola vede k prověření daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení a mezi její funkce se řadí funkce eliminační, inspekční, ochrannou a rovněž také preventivní, jak uvádí i již výše zmíněné stanovisko pléna Ústavního soudu s tím, že cílem daňové kontroly je „ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši.“ Účel místního šetření a daňové kontroly je odlišný, i když v konečném důsledku vedou k naplnění cíle správy daní. Místní šetření může probíhat jako dílčí postup v rámci daňové kontroly, jestliže by správce daně vyhledával důkazní prostředky nebo prováděl ohledání.

Z úpravy postupu k odstranění pochybností v daňovém řádu vyplývá, že tento postup se vztahuje na odstranění konkrétních pochybností správce daně. Nelze jej zaměňovat s daňovou kontrolou, jejíž předmět je, jak je uvedeno v § 85 odst. 1 daňového řádu, obecnější. Správce daně, jak uvádí i žalobce v podané žalobě, navíc neměl konkrétní pochybnosti. Zahájení postupu k odstranění pochybností proto nepřipadalo v úvahu.

Správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly uvedl, z jakého důvodu přistoupil k zahájení daňové kontroly (jedná se o komplexní institut správy daní a správce daně předpokládal rozsáhlé dokazování). Z tohoto důvodu lze tedy dovodit, že místní šetření považoval za postup nedostačující, jelikož z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že jejím cílem nebylo jen vyhledání důkazních prostředků, či případně ohledání, ale provedení celého dokazování za účelem prověření tvrzení daňového subjektu. V takovém případě provedení pouze místního šetření nepřicházelo v úvahu. Jestliže žalobce zpochybňuje potřebu rozsáhlého dokazování, soud k tomu uvádí, že správce daně má, jak je již výše uvedeno, širokou míru uvážení svého postupu a navíc lze přisvědčit žalovanému, že složitost dokazování nevyplývá jen z množství předložených daňových dokladů. Ostatně daňová kontrola v tomto případě může naplnit mj. i již zmíněnou funkci eliminační, kdy může dojít do budoucna k nápravě jednotlivých dosud nesprávně uplatňovaných postupů daňového subjektu. Správce daně, jak je uvedeno v protokolu o ústním jednání ze dne 4. 12. 2013 č.j. 3773738/13/3001-05404-710969, při zvolení nutnosti zahájení daňové kontroly vycházel také ze zkušeností z již vedených daňových řízení za únor a březen 2013, v případech kterých považoval za nutné vést postupy k odstranění pochybností.

VI. Shrnutí a závěr

Soud uzavírá, že z předloženého žalobního návrhu ani ze správního spisu žalovaného nevyplývá, že by zahájení daňové kontroly a pokračování v ní vykazovalo znaky libovůle, či šikanózního postupu, stejně jako nelze dovozovat nestandardní, či nepřátelský vztah správce daně k daňovému subjektu. Přestože byly za dané zdaňovací období daňovým subjektem předloženy jen dva daňové doklady, nelze na základě této skutečnosti bez dalšího považovat tuto daňovou kontrolu za nepřiměřenou dané situaci. Opačný názor by mohl vést k závěru ad absurdum, že, jestliže daňový subjekt předkládá jen minimum daňových dokladů správci daně, nemůže být podroben daňové kontrole.

Vzhledem k výše uvedenému proto Krajskému soudu v Brně nezbylo než podle § 87 odst. 3 s. ř. s. žalobu zamítnout jako nedůvodnou.

VII. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl v řízení úspěšný a žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, žádné náklady spojené s tímto řízením, jdoucí nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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

Brno 22. 7. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu