



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **JVS GROUP s.r.o.**, se sídlem v Ostravě-Porubě, Slavíkova 1744/12, zastoupeného Ing. P. W. , proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 28.5.2012 č.j. 737/12-1202-802360, ve věci daně z příjmů,

takto:

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

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen „žalovaný“) ze dne 28.5.2012 č.j. 737/12-1202-802360, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III ze dne 29.9.2011 č.j. 208779/11/390912803693, kterým byl žalobci vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008.

V podané žalobě žalobce namítl tyto žalobní body:

- 1) Napadené rozhodnutí považuje za nezákonné z důvodů spočívajících v jednání a postupech správce daně vůči žalobci, které jsou účelové a šikanózní. Následně žalobce chronologicky na str. 2 – 4 žaloby popsal historii jednání a postupů správce daně vůči němu s tím, že počátek spatřuje v daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob za rok 2005 a DPH za 1. a 2. čtvrtletí 2005, kdy rozhodnutí správce daně vyplývající z výsledků této daňové kontroly žalobce úspěšně napadl správní žalobou, takže rozhodnutí byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 22.10.2009 sp. zn. 22Ca 227/2009. Správce daně akceptoval rozsudek soudu a žalobci vrátil nezákonně exekuované finanční prostředky, které však záměrně poukázal na bankovní účet, k němuž byl žalobce zbaven dispozičního práva v důsledku správcem daně vydaných exekučních příkazů. Podle žalobce je takové jednání správce daně obcházením zákona (nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 119/01). Pro doplnění žalobce dále uvedl, že požádal správce daně v souvislosti s nyní posuzovaným prvostupňovým rozhodnutím o rozložení úhrady daně a příslušenství daně na splátky. Jeho žádosti však byly rozhodnutím správce daně zamítnuty.
- 2) Žalobce dále namítl, že má za to, že správce daně daňovou kontrolou zahájenou v nyní posuzované věci protokolem ze dne 7.6.2010 č.j. 89813/10/390931805048 nesledoval legitimní cíl, jímž je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní, ale jeho postup byl svévolný a byl dalším podjatým účelovým a šikanózním postupem vůči žalobci. Vycházejí ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8.11.2011 sp. zn. Pl.ÚS-st 33/11 žalobce dovedl, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2008 byla zahájena nezákonně. S ohledem na skutečnost, že prvostupňovým rozhodnutím byl vydán platební výměr na základě zprávy o výsledku nezákonně zahájené kontroly, žalobce dále dovedl, že vydaný platební výměr je v rozporu se zákony.
- 3) Dále žalobce namítl, že stejné argumenty vznesl také ve svém odvolání a žalovaný se jimi nijak nezabýval, když v napadeném rozhodnutí pouze obšírně zdůvodňoval zákonnost postupu správce daně při provádění daňové kontroly. Žalobce však ve svém odvolání neuvedl žádné námitky týkající se procesního provedení daňové kontroly, které nijak nezpochybňuje. Podle žalobce se žalovaný v odvolacím řízení nezabýval odvolacími důvody, s těmito se nevypořádal, a proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobní námitky jsou totožné s námitkami odvolacími, s nimiž se žalovaný řádně vypořádal v napadeném rozhodnutí. Na odůvodnění rozhodnutí proto odkázal. K poslednímu žalobnímu bodu pak uvedl, že jej považuje za nedůvodný, když velmi podrobně a komplexně přezkoumal procesní postup správce daně v rámci daňové kontroly a vypořádal se se všemi námitkami žalobce. Dospěl k závěru, že daňová kontrola nebyla zahájena nezákonným způsobem na základě svévole a šikanózních postupů správce daně, kdy žádné takové postupy ze správního spisu neidentifikoval. Pokud jde o námitky žalobce týkající se vymáhání daňových nedoplatků, tyto se týkají zdaňovacího období roku 2005 a nelze je vztáhnout na posouzení zákonnosti daňové kontroly v posuzované věci, tj. za zdaňovací období roku 2008. Žalovaný neidentifikoval žádnou spojitost těchto žalobních námitek týkajících se výhradně zdaňovacího období roku 2005 s procesním postupem správce daně v posuzované věci. Názor žalobce, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami, nemůže obstát. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že pracovníky Finančního úřadu Ostrava III (dále jen správce daně) byla zahájena u žalobce daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za rok 2008 dne 7.6.2010 protokolem o ústním jednání č.j. 89813/10/390931805048. Z obsahu tohoto protokolu vyplývá, že žalobce byl řádně poučen o svých právech a povinnostech. Protokolem byl rovněž vymezen rozsah zahájené daňové kontroly. Žalobce proti obsahu protokolu neuvedl žádné námitky a tento podepsal. Kontrolní zjištění jsou obsažena ve zprávě o daňové kontrole č.j. 203703/11/390931803417, která byla s žalobcem projednána dne 25.8.2011 a žalobce zprávu o daňové kontrole téhož dne podepsal. Již v protokolu ze dne 28.6.2011 č.j. 17588/11/390931803417 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolních zjištění, k nimž se mohl vyjádřit, případně navrhnout doplnění. Žalobce tohoto svého práva nevyužil. Na základě výsledků zprávy o daňové kontrole vydal správce daně rozhodnutím ze dne 29.9.2011 č.j. 208779/11/390912803693 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za rok 2008 ve výši 1 013 670,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání v podstatě shodného obsahu jako je následně podaná správní žaloba. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že pokud se námitky žalobce týkají zdaňovacího období roku 2005, nelze je vztáhnout na posouzení zákonnosti daňové kontroly a napadeného rozhodnutí za zdaňovací období roku 2008, když žalovaný neidentifikoval žádnou spojitost těchto odvolacích námitek se s nyní projednávanou věcí (str. 5 napadeného rozhodnutí). Na str. 3 – 4 napadeného rozhodnutí žalovaný vyhodnotil detailně postup správce daně od zahájení daňové kontroly až po vydání napadeného rozhodnutí a dospěl k závěru, že je zcela v souladu s právní úpravou obsaženou v zákoně č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád) upravující daňovou kontrolu. Žalovaný neshledal žádné procesní pochybení a nezjistil, že by správce daně zahájením daňové kontroly nesledoval legitimní cíl, tj. ověření, zda tvrzení daňového subjektu odpovídají správnému zjištění a stanovení daně.

Podle ust. § 114 odst. 2 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Klíčovou právní otázkou v posuzované věci je, zda se žalovaný dostatečným způsobem vypořádal s odvolacími námitkami žalobce, které, jak již bylo shora uvedeno, jsou v podstatě totožné s následně vznesenými žalobními body. Z obsahu odvolání žalobce doručeného správci daně dne 14.12.2011 lze vysledovat dva odvolací důvody, jednak to je námitka účelového a šikanózního postupu správce daně, který žalobce dovozuje z jeho postupů a rozhodování v souvislosti s daňovou kontrolou provedenou za rok 2005, když na jejím základě vydané exekuční příkazy byly zrušeny rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 22.10.2010 sp. zn. 22Ca 227/2009, přičemž zmínil i následný postup správce daně po vydání označeného rozsudku, stále se však vztahující ke zdaňovacímu období roku 2005. Druhou odvolací námitkou žalobce namítl, že správce daně zahájením daňové kontroly nesledoval legitimní cíl, jímž je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní, když

se opět jednalo o účelové a šikanózní postupy správce daně vůči žalobci. V této souvislosti žalovaný poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS-st 33/11.

Na základě posouzení obsahu správního spisu a obsahu napadeného rozhodnutí krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Nesdílí totiž žalobcův názor, že žalovaný se nevypořádal řádně s odvolacími námitkami. První z námitek tak, jak je krajský soud shora vymezil, považuje za vypořádanou odůvodněním na str. 5 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vyjadřuje svou úvahu, že námitky týkající se zdaňovacího období roku 2005 nelze vztáhnout na posouzení zákonnosti předmětné daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008. Současně žalovaný uvedl, že neidentifikoval žádnou spojitost těchto odvolacích námitek týkajících se výhradně zdaňovacího období roku 2008 s procesním postupem správce daně v posuzované věci tak, jak je již podrobně rozvedl v předcházející části svého odůvodnění. Krajský soud má za to, že označená část napadeného rozhodnutí je vypořádáním se shora označenou žalobní námitkou, neboť žalovaný zde, byť jinými slovy, vyjadřuje svůj závěr, že neshledal v postupu správce daně účelovost a šikanóznost ve vztahu k žalobci. Krajský soud k tomu dodává, že vzhledem ke způsobu, jakým žalobce tuto odvolací námitku pojal, kdy v podstatě shrnul výsledky soudního přezkumu vedeného pod sp. zn. 22Ca 227/2009 a dalšího navazujícího postupu správce daně a výlučně z těchto skutečností následně v obecné rovině dovodil účelovost a šikanóznost zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008, aniž by uvedl, v čem konkrétně se tvrzená účelovost a šikana projevila, nedal žalovanému prostor k jinému, podrobnějšímu způsobu, jak se s námitkou vypořádat. Žalobce netvrdil ani v odvolání, ani v následně podané žalobě, konkrétní kroky správce daně, v nichž spatřuje účelovost a šikanu. Lze pouze nepřímou dovodit, že účelovost a šikanu spatřuje ve vlastním zahájení daňové kontroly a jejím dalším průběhu. Krajský soud je toho názoru, že pochybení správce daně, jichž se dopustil v souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2005, jak vyplývá z rozsudku zdejšího soudu ze dne 22.10.2009 sp. zn. 22Ca 227/2009, nemohou být sama o sobě důvodem k tomu, aby jakýkoliv další postup správce daně vůči žalobci např. zahájení daňové kontroly za jiné zdaňovací období, byl považován za projev účelovosti a šikany. Tvrzení žalovaného v tomto směru vycházejí pouze ze skutečností, jež se vážou k předchozí daňové kontrole a bez jakékoliv specifikace konkrétních kroků správce daně v posuzované věci, v nichž žalobce šikanu spatřuje, zůstávají pouze v hypotetické rovině odvolacích i žalobních námitek. Na základě uvedeného proto dospěl krajský soud k závěru, že způsob, jakým se žalovaný vypořádal s touto odvolací námitkou, je zcela dostačující a v souladu s ust. § 114 odst. 2 daňového řádu.

V podstatě shodnou argumentaci lze vztáhnout také ke způsobu, jakým se žalovaný vypořádal s druhou odvolací námitkou, tj. s tvrzením žalobce, že v návaznosti na první žalobní námitku daňová kontrola v posuzované věci nesledovala legitimní cíl, jímž je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní a že tedy byla zahájena nezákonně ve smyslu nálezu ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS-st 33/11. S touto žalobní námitkou se žalovaný vypořádal na str. 4 v posledním odstavci napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že neshledal žádná procesní pochybení správce daně jak při zahájení daňové kontroly, tak i v jejím průběhu, a proto dospěl k závěru, že daňová kontrola nebyla zahájena nezákonným způsobem na základě svévole a šikanózních postupů správce daně. Rovněž neshledal žádné postupy správce daně opodstatňující odvolací námitku, že správce daně nesledoval legitimní

cíl daňové kontroly. Širším vypořádáním se s touto námitkou, kterou je napadána zákonnost proběhnuvší daňové kontroly, je pak posouzení procesního postupu správce daně na str. 3 – 4 napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce v podané žalobě tvrdí, že nenamítal porušení procesního postupu správce daně a toto posouzení žalovaným je proto nadbytečné, krajský soud tento názor nesdílí. Z ust. § 114 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele v rozsahu provedeného odvolacího přezkumu. Nicméně krajský soud má za to, že žalovaný nepostupoval nad rámec vymezeného odvolacího přezkumu, byť by podle zákonné úpravy mohl, neboť žalobce sice nekonkrétně, ale výslovně napadl zákonnost postupu správce daně, když v podaném odvolání uvedl, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, a proto je nezákonný i vydaný platební výměr. Posouzení zákonnosti celého průběhu daňové kontroly žalovaným proto bylo zcela opodstatněné. Žalovaný se sice ve svém rozhodnutí nevypořádal s argumentací žalobce nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS-st 33/11, avšak krajský soud to nepovažuje za nedostatek, který by způsoboval nezákonnost nebo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobce tímto nálezem argumentoval pouze v souvislosti s tvrzením, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, když nesledovala legitimní cíl, kterým je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní. S takto formulovanou odvolací námitkou se žalovaný vypořádal dostatečným způsobem shora popsáním a vyhodnocením. Pro úplnost krajský soud k uvedenému dodává, že odkaz žalobce na citovaný náleze Ústavního soudu v kontextu posuzované věci nelze považovat za přílehlavý. Tímto nálezem Ústavního soudu byl překonán jeho předchozí náleze ze dne 18.11.2008 sp. zn. I.ÚS 1835/07, v němž Ústavní soud vyslovil, že: *„Pokud správce daně nemá konkrétní podezření o zkrácení daňové povinnosti daňovým subjektem a toto podezření daňovému subjektu nesdělí, nelze zahájení daňové kontroly považovat za úkon směřující k vyměření daně, který by dle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků přerušil běh prekluzivní lhůty.“* V následujícím nález ze dne 8.11.2011 sp. zn. Pl.ÚS-st 33/11 se Ústavní soud odchýlil od právních názorů vyslovených v nález ze dne 18.11.2008, když zaujal toto stanovisko: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušující právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“* V odůvodnění tohoto nález Ústavní soud dospěl k závěru, že daňová kontrola je institutem obecným, který může najít své uplatnění v různých fázích daňového řízení, není samostatným řízením ani samostatnou fází daňového řízení. Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jimiž podle ust. § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dodržení účelu zákona, jímž je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 ZSDP). Podle Ústavního soudu výklad pojmu daňové kontroly musí být v souladu s obecným významem termínu kontroly, který v teorii

správního práva označuje postup orgánů veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (srov. rozsudek NSS č.j. 2 Aps 2/2009-52). Ústavní soud s odkazem na shora citovaný rozsudek NSS uzavřel, že daňová kontrola je tedy institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosazení cíle řízení a k omezení daňových úniků. Dále uvedl, že postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu, nelze považovat za postup, který by byl svévolný a bez dalšího odporující principu přiměřenosti omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly.

Krajský soud v posuzované věci ani na základě shora vymezených závěrů Ústavního soudu k otázce zahájení daňové kontroly neshledal žádné skutkové ani právní důvody, pro které by bylo možno z tohoto nálezu Ústavního soudu dovodit nezákonnost zahájení daňové kontroly u žalobce za posuzované zdaňovací období, jak je v žalobě tvrzeno.

Jelikož krajský soud neshledal žalobu důvodnou, podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v této věci nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 5. června 2014

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu