



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **CESA ENGINEERING, a. s.**, se sídlem Příkop 838/6, Brno, zast. JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem se sídlem Česká 15, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 7. 2014, čj. 30 A 24/2014-35,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 25. 10. 2013 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013, v němž deklarovala nadměrný odpočet daně ve výši 680 724 Kč. Dne 1. 11. 2013 pak k telefonickému dotazu žalovaného doložila doklady o jediném daňovém plnění na vstupu a jediném plnění na výstupu. Dne 19. 11. 2013 ji žalovaný předvolal, aby se dne 4. 12. 2013 dostavila k zahájení kontroly daně za toto zdaňovací období. Žalobkyně dne 2. 12. 2013 podala dodatečné přiznání k dani, v němž doplnila své daňové tvrzení. Na ústním jednání dne 4. 12. 2013 pak žalovaný zahájil kontrolu daně.

Proti tomu podala žalobkyně stížnost dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterou žalovaný ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 20. 1. 2014 posoudil jako nedůvodnou. Dne 31. 3. 2014 žalobkyně podala žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti proti nezákonnému zahájení kontroly daně.

[2] Žalobkyně se následně bránila žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. K námitkám žalobkyně krajský soud konstatoval, že daňovou kontrolu lze zahájit i před vyměřením daně. Uvedl, že dle stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567; 368/2011 Sb.) nemusí správce daně v momentu zahájení daňové kontroly mít konkrétní podezření, že daňový subjekt neplní povinnosti. Správci daně náleží široká míra uvážení, aby mohl daň správně zjistit, vyměřit a zabezpečit její úhradu. Jelikož byla v tomto případě daňová kontrola vhodným nástrojem k dosažení těchto účelů, žalovaný jejím zahájením nemohl nezákonně zasáhnout do práv žalobkyně. Krajský soud proto žalobu zamítl.

II.

Stručné shrnutí argumentů kasační stížnosti

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Především tvrdí, že se krajský soud opomněl vypořádat s jejími argumenty co do odlišení daňové kontroly zahájené před a po vyměření daně (kontrola preventivní a následná). Krajský soud k tomu pouze uvedl, že dle daňového řádu existuje pouze jeden druh daňové kontroly, přičemž toto nenavázal, jak v žalobě upozornila stěžovatelka, na základní zásady správy daní, konkrétně zásadu hospodárnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti, rychlosti a spolupráce. Nezohlednil, že při preventivní daňové kontrole stěžovatelka nárokovala odpočet daně a s jistotou nevěděla, kdy jí bude vrácen. Rozsudek krajského soudu je prý nepřezkoumatelný.

[4] Stěžovatelka se dále domnívá, že krajský soud nepostupoval v souladu s výše citovaným stanoviskem pléna Ústavního soudu, neboť v tomto případě neposuzoval přiměřenost realizace daňové kontroly tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně. Krajský soud se pouze ztotožnil s argumentací žalovaného, že správce daně nemohl pro nedostatek konkrétních pochybností zahájit postup k odstranění pochybností (užší postup), a tedy musel zahájit daňovou kontrolu (širší postup). Pro žalovaného bylo v rámci této logiky výhodnější žádné konkrétní pochybnosti nemít. Krajský soud sice konstatoval, že žalovaný nějaké důvody zahájení daňové kontroly uvedl, nicméně se již nevyrovnal s argumenty, proč tyto důvody nelze považovat za legitimní.

[5] Žalovaný se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

pokračování

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Pro posouzení kasační stížnosti je klíčové, zda se krajský soud řádně a správně vypořádal s žalobními body, jimiž stěžovatelka upozorňovala na rozdíly mezi daňovou kontrolou zahájenou před vyměřením daně a po jejím vyměření, a zda zahájení preventivní daňové kontroly bylo přiměřené i v případě, že žalovaný neměl konkrétní pochybnosti o správnosti údajů uvedených v přiznání k dani.

[9] Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že z obsahu daňového řádu „nelze dovodit rozlišování mezi dvěma „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“. Přitom stěžovatelku odkázal na závěry již cit. stanoviska pléna Ústavního soudu (bod [2] shora). Dále krajský soud stěžovatelce vysvětlil, že „[s]právce 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“. Krajský soud konečně uzavřel, že v protokolu o zahájení daňové kontroly žalovaný dostatečně osvětlil, proč v tomto případě vybral k prokázání daňové povinnosti daňovou kontrolu. Toto i s ohledem na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 46/2014-39, věc *HM-METAL*, učinil v rámci široké míry uvážení, kterou disponuje při volbě jednotlivých institutů, jejichž účelem je správné zjištění a stanovení daní.

[10] Nejvyšší správní soud považuje právní závěry krajského soudu za přezkoumatelné. S jeho názorem na řešenou právní otázku se navíc ztotožňuje.

[11] Zahájením daňové kontroly v této věci žalovaný vyloučil konkludentní vyměření daňové povinnosti. Takováto – slovy stěžovatelky – preventivní daňová kontrola fakticky až do momentu doměření daně odložila vyplacení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, který v daňovém tvrzení stěžovatelka požadovala. Stěžovatelka se domnívá, že právě proto žalovaný měl v době zahájení daňové kontroly disponovat konkrétními pochybnostmi, jež by jej k tomuto postupu opravňovaly. Nejvyšší správní soud se s touto argumentací stěžovatelky neztotožňuje. V textu ani účelu daňového řádu nespátňuje přesvědčivé důvody, proč by pro zahájení preventivní daňové kontroly bylo, na rozdíl od kontroly následné, třeba konkrétních pochybností o výši daňové povinnosti. Takový výklad daňového řádu nenachází odraz ani v rozhodovací praxi správců daně, ani v judikatuře (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 5. 2014, čj. 5 Ans 11/2013-31, věc *Event Assistance*, body 24-25, a ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31, věc *VAMUS PARTNER*, bod 26, nebo výše cit. stanovisko Ústavního soudu).

[12] V protokolu o zahájení daňové kontroly žalovaný ostatně uvedl základní důvody, pro něž se rozhodl výši daňové povinnosti stěžovatelky prověřit. S ohledem na objem uskutečněných zdanitelných plnění a převažující předmět činnosti stěžovatelky, jímž je

vývoj a inovace telekomunikačních technologií, předpokládal, že bude provádět rozsáhlé a komplexní dokazování. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že tyto důvody nejsou legitimní, neboť již jen pouhá interní indicie správce daně o naléhavosti provedení komplexní daňové kontroly právě ve sporném zdaňovacím období může být dostatečným důvodem ke zvolení tohoto procesního postupu.

[13] Tím, že žalovaný zadržel stěžovatelkou tvrzený nadměrný odpočet daně, nesporně omezil její majetkovou sféru, což mohlo mít vliv na její podnikatelské aktivity. Zdejší soud rozumí snaze stěžovatelky o minimalizaci zásahu správce daně v podobě zahájení preventivní daňové kontroly, tento postup ovšem žalovaný opřel o zákonné zmocnění a v jeho rámci jej prováděl. Nejvyšší správní soud přitom poznamenává, že i pokud daňový subjekt v předmětném zdaňovacím období vykazuje pouze jeden doklad o dani z přidané hodnoty na vstupu a jeden na výstupu, správce daně může k naplnění cíle správy daní provést daňovou kontrolu, a to například v rámci rozkrývání kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty (k této problematice srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2014, čj. 1 Aps 18/2013-52, věc *MPM Invest*).

[14] Pokud se stěžovatelka domnívá, že s ohledem na výše specifikované zásady správy daní měl žalovaný využít jiných mírnějších instrumentů, a to místního šetření nebo postupu k odstranění pochybností, Nejvyšší správní soud s ní nesouhlasí. Již krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku důsledně vysvětlil, že tyto instituty plní odlišné funkce a v zásadě směřují k rozdílným cílům. Místní šetření totiž slouží zejména k vyhledávání důkazních prostředků a provádění ohledání (§ 80 odst. 1 daňového řádu) a může probíhat jako dílčí postup v rámci daňové kontroly. Postup k odstranění pochybností je pak možné zahájit, pouze pokud správce daně má dostatečně konkrétní pochybnosti o výši daňové povinnosti (§ 89 daňového řádu). V tomto případě však žalovanému nešlo ani o ohledání izolovaných důkazních prostředků, ani o prověření za účelem potvrzení, či vyvrácení konkrétních pochybností. Žalovaný potřeboval komplexně prověřit daňové tvrzení stěžovatelky. Proto nemohl daňovou kontrolu zaměnit za výše jmenované instituty; jediné daňová kontrola může totiž mít zcela obecný předmět (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Daňová kontrola tedy byla zákonným postupem, v němž žalovaný zjišťoval podklady pro vydání rozhodnutí o správné výši daňové povinnosti. Z podkladů obsažených v správním spise nevyplývá, že by žalovaný nějakým svým postupem překročil meze zdrženlivosti a přiměřenosti při zajišťování cíle správy daní. Nepostupoval arbitrárně a daňovou kontrolu u stěžovatelky zahájil právě proto, že tento instrument byl jak z pohledu textu zákona, tak z pohledu účelu, k nimž jsou jednotlivé nástroje správy daní používány, pro tento zjištění správné výše daňové povinnosti nejvhodnější (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, čj. 5 Afs 170/2006-164, č. 1967/2010 Sb. NSS, resp. v bodě [11] cit. věc *VAMUS PARTNER*, body 26-28).

[15] Pro úplnost zdejší soud ještě uvádí, že koncepce nástrojů správců daně vychází z textu a systematiky daňového řádu. Není úlohou správních soudů, aby tuto koncepci přepisovaly a nahrazovaly koncepcí jinou, která se snad zdá stěžovateli efektivnější či spravedlivější.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[16] S ohledem na výše uvedené a skutečnost, že v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[17] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 19. března 2015

Zdeněk Kühn
předseda senátu