



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Pivovar Broumov, s. r. o.**, se sídlem třída Osvobození 55, Broumov, zast. JUDr. Filipem Rigelem, Ph.D., advokátem se sídlem Teplého 2786, Pardubice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 47702/2018 -900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2021, č. j. 31 Af 42/2018 - 143,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně („stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové („krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno 27 dodatečných platebních výměrů vydaných Celním úřadem pro Královehradecký kraj („správce daně“) ve dnech 31. 7., 1. 8. a 2. 8. 2017. Správce daně doměřil žalobkyni spotřební daň z piva za zdaňovací období srpen 2011 až květen 2013, červenec 2013 až říjen 2013 a prosinec 2013 a současně jí přede-psal k úhradě penále z doměřené daně, to vše v celkové výši 1 131 964 Kč.

[2] Věc je před NSS projednávána po druhé. V nynějším řízení se do kasačních námitek promítla v podstatě jen dílčí žalobní argumentace týkající se tvrzené nezákonnosti zahájení daňové kontroly (viz bod [12] níže).

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že v souladu s judikaturou Ústavního soudu může správce daně provést i tzv. namátkovou daňovou kontrolu, při níž nemusí daňovému subjektu sdělit důvody pro její zahájení, nemůže však postupovat svévolně, přičemž přiměřenost postupu je třeba posuzovat individuálně [stanovisko pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567; 368/2011 Sb.)]. Zároveň v některých případech (především při zadržení nadměrného odpočtu) je důvody povinen sdělit (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 1. 11. 2016, č. j. 48 Af 27/2016 - 31). Neplatí tedy, že by správce daně nebyl za žádných okolností povinen sdělovat důvody zahájení kontroly, resp. konkrétní pochybnosti o zkrácení daňové povinnosti.

[4] V projednávané věci se nejednalo o tzv. namátkovou daňovou kontrolu, neboť jejímu zahájení předcházelo podání anonymního podnětu i analytická činnost a místní šetření prováděné finančním úřadem (následně souběžně provádějícím kontrolu týkající se daně z příjmů a daně z přidané hodnoty; uvedené je krajskému soudu známo z řízení vedených pod sp. zn. 31 Af 27/2018 a sp. zn. 31 Af 31/2018). Na dotaz ohledně důvodů zahájení daňové kontroly tak měl správce daně (alespoň rámcově) odpovědět. Nejde však o pochybení, které by způsobilo nezákonnost daňové kontroly jako celku. Kontrola nebyla zahájena svévolně či šikanózně, ale na základě legitimních pochybností správce daně, přičemž jejím důsledkem nebylo ani zadržení nadměrného odpočtu. Stěžovatelka ostatně ani nespecifikovala, jak měla být postupem správce daně dotčena (s výjimkou nemožnosti se k důvodům ihned vyjádřit).

II. Shrnutí obsahu kasační stížnosti a vyjádření k ní

[5] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu v celém rozsahu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., a navrhla jeho zrušení a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení, popř. i zrušení rozhodnutí správců daně.

[6] Při zahájení daňové kontroly nebyl stěžovatelce sdělen její cíl a důvod, což odporuje judikatuře Ústavního soudu [nález ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02 (N 63/30 SbNU 129)]. Daňový subjekt má právo dozvědět se o důvodu jejího zahájení, tedy o konkrétním podezření, anebo o tom, že se jedná o namátkovou kontrolu (včetně obecných principů postupu správce daně a kritérií výběru kontrolovaného subjektu). O namátkovou kontrolu se nemohlo jednat (čemuž přisvědčil i krajský soud) a stěžovatelce důvod ani k žádosti sdělen nebyl.

[7] Jde-li podle krajského soudu o pochybení, které nemá vliv na zákonnost, ztrácí stěžovatelka právo na reálnou ochranu. Zároveň jde o otázku zásadní, od níž stěžovatelka odvíjí svůj procesní postup (mohla např. vysvětlit důvody poklesu tržeb daných nerentabilitou dodávek piva do obchodního řetězce Tesco nebo uplatnit argumenty ohledně spotřeby vody a jejího kolísání), přičemž postupem času dochází ke ztrátě důkazních prostředků (daňová kontrola byla skončena až v roce 2017).

[8] Současně uvedla, že každá daňová kontrola zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu. Nesouhlasí ani s tím, že se správce daně nedopustil libovůle a svévole, neboť

pokračování

stěžovatelce nesdělil konkrétní důvod zahájení kontroly, ačkoli byl dán (místo toho mělo jít o kontrolu namátkovou); odkázala v této souvislosti na stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Pochybení správce daně podryvá zákonnost a přiměřenost daňové kontroly jako celku.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout. Daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem. Právní závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 334/02 na projednávanou věc nedopadají, neboť se týkaly zahájení opakované daňové kontroly. Nadto obecná úvaha o povinnosti sdělit důvod a cíl daňové kontroly byla následně překonána stanoviskem pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Nemusí-li existovat důvod k provádění kontroly, nemusí být daňovému subjektu ani sdělován. Cíl daňové kontroly plyne přímo ze zákona. Ve svůj prospěch odkázal i na judikaturu NSS (rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS). I pokud by soud navzdory všemu uvedenému dospěl k závěru, že správce daně pochybil, nejednalo by se o vadu s vlivem na zákonnost rozhodnutí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[11] Poté přistoupil k posouzení přípustnosti kasační stížnosti. Možnost účastníků řízení napadnout rozhodnutí krajského soudu poté, co NSS jeho původní rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož se NSS nesmí znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05 (N 119/37 SbNU 519)].

[12] Rozsudkem ze dne 6. 5. 2021, č. j. 9 Afs 230/2020, zrušil NSS ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 42/2018 - 107. Předmětem sporu bylo posouzení otázky, zda správci daně zvolená pomůcka umožnila stanovit daň dostatečně spolehlivě. Pouze ohledně této otázky již NSS v kasačním rozsudku svůj závazný právní názor vyslovil, posouzení ostatních žalobních námitek proto může být předmětem opakované kasační stížnosti. Stěžovatelka sice stručně konstatuje, že zvolená pomůcka nemohla vést ke správnému stanovení daně, je si však vědoma, že se v projednávané věci nejedná o přípustnou námitku (viz část IIa. kasační stížnosti). Rovněž žalovaný upozorňuje, že tuto námitku již uplatnit nelze. NSS s oběma účastníky souhlasí, touto otázkou se již znovu zabývat nesmí (viz bod [11] výše). Stěžovatelka svou kasační argumentaci ostatně nakonec soustředí jen na otázku (ne)zákonnosti zahájení daňové kontroly (viz část IIb. kasační stížnosti); její stížnost je tudíž v tomto (celém) rozsahu přípustná.

[13] Následně soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatelka spojuje nezákonnost daňové kontroly v podstatě s tím, že při jejím zahájení nebyla seznámena s pochybnostmi správce daně o správném stanovení daně. Tato výtka není důvodná.

[15] Daňová kontrola má preventivní význam. Jejím zákonným předpokladem není existence (konkrétních) pochybností o správném stanovení daně, proto nelze po správci daně ani požadovat, aby při zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl (viz stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11). Může-li správce daně zahájit daňovou kontrolu zcela namátkově (bez jakýchkoli pochybností), tím spíše ji může zahájit, pokud určitým podezřením disponuje; ostatně nezřídka správce daně daňovou kontrolu zahajuje na základě podnětů veřejnosti nebo informací, které se dozví od jiných orgánů veřejné moci (viz rozsudek ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 210/2018 - 53, bod 17). Neplatí však, že by správce daně bez dalšího musel o každém podezření daňový subjekt okamžitě informovat, resp. že by sdělení konkrétních pochybností (důvodů) bylo podmínkou pro účinné zahájení daňové kontroly (srov. rozsudky ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014 - 30, body 23 až 25, včetně tam citované judikatury; popř. též rozsudky ze dne 30. 11. 2018, č. j. 5 Afs 185/2016 - 23, nebo ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1 Afs 340/2019 - 36). V tomto směru je tak zapotřebí závěr krajského soudu korigovat (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[16] Námitka, dle které stěžovatelka ztratila právo na reálnou ochranu, je zcela obecná. NSS proto také jen v obecné rovině připomíná, že podle § 86 daňového řádu má stěžovatelka právo kdykoli v průběhu daňové kontroly předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení těch důkazů, které sama nemá k dispozici.

[17] Stěžovatelka nespécifikovala, na základě čeho usuzuje, že se ze strany správce daně jednalo o postup svévolný či nepřiměřený, ani v čem spatřuje zkrácení svých práv. Z okamžitého neseznámení stěžovatelky s podezřeními správce daně, která předcházela zahájení daňové kontroly, takový závěr bez dalšího neplyne. Namítá-li stěžovatelka, že v důsledku neznalosti důvodů, pro které byla kontrola zahájena, nemohla zvolit adekvátní procesní postup, pak takové tvrzení nemá oporu ani v zákoně ani ve skutkovém stavu. NSS nepřehlédl, že o poklesu dodávek piva do obchodního řetězce TESCO se stěžovatelka zmínila již při zahájení daňové kontroly (viz str. 5 protokolu ze dne 27. 8. 2014, č. j. 48711-2/2014-550000-52). Nadto pokud jde o cíl daňové kontroly, je ze stejného protokolu zcela zřejmé, že je jím správné stanovení spotřební daně z piva za období srpen 2011 až prosinec 2013 (viz vymezení předmětu šetření na str. 1 protokolu). Především však stěžovatelka netvrdila (a neplyne to ani z obsahu daňového spisu), že by jí v průběhu daňové kontroly či následného daňového řízení byla upřena možnost pochybnosti správce daně vyvrátit a vysvětlit svůj pohled na věc.

[18] Pro úplnost soud uvádí, že se v projednávané věci nejedná o opakovanou daňovou kontrolu, spor tak není veden o rozsah a předmět daňové kontroly, ani o důvody, při jejichž splnění je její opakování přípustné (srov. i § 85a daňového řádu). V tomto směru je tak argumentace stěžovatelky mimoběžná. K tomu kasační soud dodává, že stejně tak nejsou pro věc relevantní úvahy krajského soudu týkající se daňové kontroly v souvislosti se zadržováním nadměrného odpočtu, neboť posuzovaný případ se netýká daně z přidané hodnoty.

pokračování

[19] Zcela nad rámec projednávané věci soud připomíná, že dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, body 54 až 62), přičemž ale ani takové pochybení samo o sobě nezpůsobuje nezákonnost doměření daně (viz rozsudek ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018 - 76, č. 3888/2019 Sb. NSS, body 24 až 29), nýbrž pouze předepsaného penále (viz rozsudek ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018 - 30, především body 15 a 16). Tímto směrem však argumentace stěžovatelky vůbec nemíří, a NSS tak nebyl povinen (ani oprávněn) posoudit, zda tyto závěry na posuzovanou věc dopadají (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. června 2022

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu