



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **LENUNG, a. s.**, se sídlem Politických vězňů 934/15, Praha 1, zastoupené JUDr. Vladimírem Kubátem, advokátem se sídlem Mezibranská 1579/4, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 6. 2022, č. j. 63 A 12/2022-55,

t a k t o :

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

**Odůvodnění:**

### I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) zabývá otázkou, zda se žalovaný dopustil nezákonného zásahu tím, že jeho postup při zahájení a provádění daňové kontroly byl svévolný a šikanózní. Předmětem posouzení je rovněž otázka, zda napadený rozsudek krajského soudu trpí vadou nepřezkoumatelnosti a vadou spravedlivého procesu v důsledku extrémního rozporu mezi skutkovými zjištěními a právními závěry.

[2] Oznámením ze dne 14. 1. 2022, č. j. 59785/22/2212-60563-307392 (dále též „Oznámení“) zahájil žalovaný daňovou kontrolu žalobkyně. Vyzval ji rovněž k předložení dokumentů relevantních k prověření jejího daňového tvrzení.

[3] Žalobou doručenou krajskému soudu dne 2. 5. 2022 se žalobkyně domáhala určení nezákonnosti zásahu žalovaného, který má spočívat v zahájení a vedení daňové kontroly

na základě Oznámení, jež je šikanózní a svévolné. Ze stejného důvodu navrhla uložit žalovanému nepokračovat a neopakovat jednání, která jsou nezákonným zásahem do práv žalobkyně, a napravit stav před nezákonným zásahem, tj. ukončit daňovou kontrolu zahájenou Oznámením.

[4] Žalobkyně spatřovala šikanózní a svévolný postup žalovaného v několika skutečnostech. V první řadě namítla zjevnou nepřislušnost správce daně, který daňovou kontrolu zahájil. Dále žalobkyně poukázala na fakt, že správce daně k její písemné žádosti přípisem ze dne 2. 3. 2022, č. j. 400777/22/2212-60563-307392 odmítl sdělit důvody zahájení daňové kontroly, což je podle jejího názoru v rozporu s komentářovou literaturou, podle níž u kontrol vykazujících znaky šikanóznosti je za účelem zamezení svévole nutno trvat na sdělení důvodů kontroly. Správce daně měl dále překročit rozsah zahájené daňové kontroly, neboť požaduje předložit takový rozsah podkladů, které jej zjevně překračují a neodpovídají mu. Žalobkyně před krajským soudem namítla rovněž prekluzi možnosti zahájení daňové kontroly na DPH za měsíc prosinec 2018, jakož i prekluzi možnosti doměření daně za toto období. Šikanóznost postupu žalovaného spatřovala žalobkyně vedle toho i v opakovaném zahajování daňové kontroly. V tomto směru namítla též absenci výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání žalobkyní před zahájením daňové kontroly. V rámci podané repliky konečně žalobkyně poukázala na šikanóznost zahájení daňové kontroly 5 dní před uplynutím prekluzivní lhůty, jak má plynout z nálezů Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I ÚS 1835/07.

[5] Krajský soud rozsudkem ze dne 22. 6. 2022, č. j. 63 A 12/2012-55 žalobu zamítl. Předně odmítl námitku šikanóznosti postupu správce daně pro jeho místní nepřislušnost, a to zejména s odkazem na § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Odmítnutí správce daně sdělit důvody pro zahájení daňové kontroly krajský soud nepovažoval za svévolné, jelikož podle aktuální rozhodovací praxe NSS a Ústavního soudu je podstatným – a nikoli protiústavním – znakem daňové kontroly možnost jejího namátkového provedení, tj. bez konkrétních podezření, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce stran překročení rozsahu daňové kontroly. Podle jeho názoru rozsah vyžadovaných podkladů zcela odpovídá významu pochybností správce daně a je způsobilý tyto pochybnosti eventuálně vyvrátit. Rovněž namítaná prekluze možnosti zahájení daňové kontroly nebyla krajským soudem shledána důvodnou. Okamžikem doručení Oznámení došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty. Námitku žalobkyně, že daňová kontrola zahájená 5 dní před koncem prekluzivní lhůty je šikanózní, poté krajský soud považoval za účelový výklad nálezů Ústavního soudu, sp. zn. I ÚS 1835/07, jenž na posuzovanou věc nedopadá, neboť v případě žalobkyně nedošlo k pouze formálnímu zahájení daňové kontroly. Pokud jde dále o namítané opakované zahajování daňových kontrol, krajský soud dospěl k závěru, že v projednávané věci šlo o prověření daňové povinnosti za bezprostředně předcházející zdaňovací období, a to ve vztahu k jiným dodavatelům žalobkyně, než je tomu v daňové kontrole již řešené. Daňová kontrola přitom nebyla prováděna ve dnech státních svátků či za jiných atypických podmínek vyvolávajících pochybnosti o její legitimitě. Na tom podle krajského soudu nic nemění ani absence výzvy k podání dodatečného přiznání. Krajský soud měl totiž prokazatelně za to, že v případě žalobkyně byla naplněna výjimka z této povinnosti, a to vzhledem k tomu, že správce daně prokazatelně disponoval poznatky o možném podvodném jednání žalobkyně.

pokračování

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Rozsudek krajského soudu napadá žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností, jejíž důvody spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Navrhuje, aby NSS zrušil napadený rozsudek ve výrokových bodech I. a II. a věc vrátil krajskému soudu k novému projednání a rozhodnutí.

[7] Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud parceloval a umenšoval význam jednotlivých námitek žalobce, které je však nutné chápat taktéž ve svém souhrnu. Podle názoru stěžovatelky je tak z rozsudku zjevný výklad skutečností i právních předpisů v její neprospěch, což je v rozporu s čl. 4 Ústavy ČR, a absence kritického přezkoumání zákonnosti postupu správce daně ve smyslu žalobních námitek. Jednotlivé dílčí kasační námitky se poté týkají čtyř věcných okruhů.

[8] První okruh kasačních námitek se vztahuje k odmítnutí sdělení důvodů zahájení daňové kontroly ze strany žalovaného. Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu, že krajský soud zcela opomenul názor komentářové literatury k této otázce, na kterou žalobkyně odkazovala, a tudíž nesprávně interpretoval její námitky. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu má být dána též z důvodu, že napadený rozsudek obsahuje v bodech 31–35 pouze „sumář nesouvisejících výtahů z judikatury“, aniž by bylo na námitky stěžovatelky odpovězeno. Z obsahu kasační stížnosti je poté zřejmé, že stěžovatelka rovněž zpochybňuje samotné právní posouzení otázky povinnosti sdělit důvody daňové kontroly ze strany správce daně s ohledem na hodnocení zákonnosti jeho postupu. Stěžovatelka konečně namítá, že krajský soud deformuje a dotváří zjevný skutkový stav, jelikož v rozporu se sdělením žalovaného a obsahem Oznámení měl za to, že se v projednávaném případě jednalo o namátkovou kontrolu. Tyto úvahy krajského soudu tak mají být zatíženy vadou spravedlivého procesu ve smyslu extrémního rozporu právních závěrů se skutkovými zjištěními.

[9] Druhý okruh kasačních námitek se týká prekluze kontrolovaných období. Stěžovatelka zpochybňuje správnost závěru krajského soudu, pokud jde o hodnocení šikanóznosti postupu správce daně v situaci, kdy je daňová kontrola zahájena 5 dní před koncem prekluzivní lhůty a současně správce daně na žádost daňového subjektu nesdělí důvody k jejímu zahájení.

[10] Třetí okruh kasačních námitek se vztahuje k rozsahu daňové kontroly. V tomto směru stěžovatelka namítá, že rozsah daňové kontroly je neurčitý a nadmíru rozsáhlý, přičemž žalovaný nevysvětlil, z jakého důvodu vyžaduje po stěžovatelce vymezené podklady. Odkazuje přitom na judikaturu správních soudů k povinnosti správce daně respektovat zásadu hospodárnosti.

[11] Poslední okruh kasačních námitek se týká absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení před samotným zahájením daňové kontroly. Krajskému soudu stěžovatelka předně vytýká nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Krajský soud jednak nevysvětlil výjimečnou povahu projednávané věci, která by měla odůvodnit odchýlení se

od § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), jednak hodnotil uvedenou námitku izolovaně bez přihlídnutí k námitce blízké se prekluze. Stěžovatelka rovněž zpochybňuje samotné posouzení otázky, zda v projednávané věci skutečně šlo o výjimečnou situaci, v níž lze k zahájení kontroly přistoupit bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se zcela ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Navrhl zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou. Poukázal předně na to, že stěžovatelka nekonkretizuje, jaké kroky žalovaného lze podřadit pod jí dovolávané rozsudky správních soudů a shledat je šikanózními. Podle jeho názoru při zahájení daňové kontroly i v jejím průběhu postupoval zcela v souladu s daňovým řádem. V podrobnostech odkázal na své vyjádření k podané žalobě a odůvodnění napadeného rozsudku; pro úplnost však uvedl, že doručením Oznámení došlo k materiálnímu zahájení daňové kontroly. Podle žalovaného navíc žádné ustanovení daňového řádu nestanoví správci daně povinnost sdělit daňovému subjektu důvody pro zahájení daňové kontroly. Poukázal na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, a § 85 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný konečně doplnil, že ohledně požadavků na předložení povinných evidencí a dalších podkladů se pohybuje v rámci stanoveného rozsahu daňové kontroly, když vyžaduje podklady týkající se skutečností přímo se vážících k prověření nároku na odpočet daně vykázány u přijatých plnění od plátce PJ market bohemia s.r.o., DIČ: CZ06293956, náměstí 14. října 1307/2, 150 00 Praha 5 Smíchov, nebo skutečností s nimi souvisejícími.

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] NSS se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že kasační stížnost je přípustná. Nepřípustná je však v rozsahu kasační námítka týkající se neurčitosti rozsahu daňové kontroly, neboť tato námitka nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Před krajským soudem totiž stěžovatelka namítala pouze překročení rozsahu zahájené daňové kontroly správcem daně, nikoli jeho neurčitost.

[14] NSS následně přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti. Neshledal přitom vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

#### III. A. Nesdělení důvodů zahájení daňové kontroly

[16] Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu, že krajský soud zcela opomenul názor komentářové literatury, na kterou žalobkyně odkazovala a podle níž u daňových kontrol vykazujících znaky šikanóznosti je za účelem zamezení svévole nutno trvat na sdělení důvodů kontroly. Podle názoru stěžovatelky uvedl krajský soud v bodech 31–35 napadeného rozsudku pouze „sumář nesouvisejících výtahů z judikatury“, aniž by bylo na námitky stěžovatelky odpovězeno.

pokračování

[17] Tato námitka však není důvodná. Z judikatury NSS plyne, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Absence odpovědi na konkrétní argument stěžovatelky tudíž nezakládá nezákonnost či nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu. Je podstatné, aby soud předložil vlastní ucelenou argumentaci, která oprávněnost vznesených námitek vyvrací. Tento postup je přitom v souladu s judikaturou Ústavního soudu (srov. např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[18] Krajský soud v bodech 31 až 35 napadeného rozsudku objasnil aktuální závěry relevantní judikatury Ústavního soudu a NSS, podle níž nesdělení důvodů daňové kontroly nepředstavuje nezákonný zásah. Krajský soud tudíž uvedl konkrétní důvody, které jej vedou k závěru, proč nelze považovat provedení daňové kontroly za svévolné či šikanózní pouze z důvodu, že nejsou sděleny důvody vedoucí k jejímu zahájení. Jako taková je judikatura uvedená v předmětné části napadeného rozsudku klíčová pro věcné posouzení povinnosti správce daně sdělit daňovému subjektu důvody daňové kontroly, a tedy otázky, zda lze s ohledem na jejich neuvedení považovat jednání žalovaného za nezákonné, jak namítá stěžovatelka. Tím se krajský soud vypořádal s obsahem a smyslem žalobní argumentace, jak vyžaduje judikatura NSS (srov. výše uvedený rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).

[19] Za této situace nelze přisvědčit ani námitce, že krajský soud opomenul názor komentářové literatury, na kterou stěžovatelka odkazovala. Předně není povinností soudů vypořádat každý názor vyjádřený v odborné literatuře či v odlišném stanovisku soudce, neboť tyto prameny působí maximálně silou své přesvědčivosti. Soud naopak musí zohlednit a vypořádat závěry relevantní ustálené judikatury. Přesně to krajský soud v projednávané věci srozumitelně a přehledně učinil. Uvedením závěrů aktuální judikatury Ústavního soudu a NSS se navíc krajský soud současně obsahově vypořádal i s odlišným stanoviskem Pavla Holländera ke stanovisku pléna Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, jehož se dovolávala ve správní žalobě nejen stěžovatelka, ale i jí citovaná komentářová literatura, a přílehlavost tam prezentovaného závěru vyvrátil.

[20] Pokud jde poté o správnost posouzení otázky povinnosti sdělit důvody daňové kontroly ze strany správce daně, NSS se ztotožnil s právním závěrem krajského soudu, podle něhož nelze shledat svévolným postup žalovaného, který stěžovatelce v rámci zahájení daňové kontroly nesdělil konkrétní důvody k tomuto zahájení vedoucí.

[21] Rovněž tato námitka tudíž není důvodná. Předně je třeba odkázat na § 85 odst. 5 daňového řádu, dle něhož oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění. Současná judikatura správních soudů k této otázce poté vychází ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, podle něhož: *„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*

...). *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*“. Aby tedy byla daňová kontrola zahájena nezákonně, nepostačuje pouhý nedostatek důvodů jejího zahájení, nýbrž zde musí být další okolnosti nasvědčující svévolnému či šikanóznímu postupu správce daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2013, č. j. 8 Afs 10/2013-32, či rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2015, č. j. 2 Afs 124/2014-34).

[22] Pokud tedy není nezákonným zásahem zahájení daňové kontroly při absenci důvodného podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu, tím spíše jím nemůže být případ, kdy správce daně určité důvodné podezření má, daňovému subjektu však konkrétní důvody daňové kontroly nesdělí, např. z důvodu, aby neohrozil její účel. Krajský soud tudíž správně uzavřel, že postup žalovaného nelze považovat za svévolný z důvodu, že odmítl sdělit stěžovatelce důvody vedoucí k zahájení daňové kontroly.

[23] Na tom nic nemění ani názor komentářové literatury, na kterou stěžovatelka odkazuje, podle kterého je nutné trvat na sdělení důvodů vedoucích k zahájení daňové kontroly u kontrol vykazujících znaky šikanóznosti. Z výše citované judikatury je totiž zřejmé, že v takovém případě je nezákonnost postupu správce daně založena právě v důsledku kombinace obou faktorů, tj. jednak absence jakýchkoliv důvodů daňové kontroly, příp. odmítnutí jejich sdělení, jednak šikanózní či svévolná povaha daňové kontroly s ohledem na okolnosti věci, např. pokud se jedná o 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2015, č. j. 2 Afs 124/2014-34, a tam citovaná odlišná stanoviska soudců Duchoně, Wagnerové a Holländera ke stanovisku pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11). Smyslem sdělení důvodů vedoucích k zahájení takové daňové kontroly je tudíž rozptýlení pochybností, jež mohou pramenit z dalších okolností nasvědčujících svévolnému či šikanóznímu postupu správce daně. Svévolný či šikanózní postup správce daně tak nemůže být založen pouze v důsledku toho, že odmítne sdělit důvody daňové kontroly, nýbrž až ve spojení s dalšími okolnostmi věci.

[24] NSS pro úplnost uvádí, že jak plyne z vypořádání zbylých kasačních námitek, takové okolnosti nejsou v projednávané věci dány. Nic v soudním či daňovém spise totiž nenasvědčuje tomu, že by daňová kontrola stěžovatelky vykazovala známky šikanóznosti či svévole.

[25] Stěžovatelka krajskému soudu konečně vytýká, že v rozporu se sdělením žalovaného a obsahem Oznamení měl za to, že se v projednávaném případě jednalo o namátkovou kontrolu, čímž podle jejího názoru deformuje zjevný skutkový stav. Úvahy soudu tak mají být zatíženy vadou spravedlivého procesu ve smyslu extrémního rozporu právních závěrů se skutkovými zjištěními.

[26] Ani tato námitka není důvodná. Z bodů 33 a 34 napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud neučinil skutkové zjištění o namátkové povaze daňové kontroly

pokračování

v projednávané věci. Naopak, na možnost provést daňovou kontrolu namátkově odkázal pouze v rámci své právní argumentace. V bodě 34 krajský soud uvedl, že pokud lze ústavně-konformním způsobem provést daňovou kontrolu, aniž by správce daně disponoval konkrétním podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své daňové povinnosti (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11), nelze považovat postup daně za svévolný z toho důvodu, že nesdělil daňovému subjektu důvody vedoucí k zahájení daňové kontroly. Tento právní názor navíc dopadá stejně na daňové kontroly namátkové a ty, jež byly zahájeny na základě konkrétních podezření. Stěžovatelce tudíž nelze přisvědčit, že krajský soud deformoval skutkový stav, natož že jeho skutková zjištění jsou v extrémním rozporu s právními závěry.

### *III. B. Zahájení daňové kontroly 5 dní před uplynutím prekluzivní lhůty*

[27] NSS se neztotožnil s argumentací stěžovatelky, že nezákonný postup správce daně spočívající ve svévolném či šikanózním postupu je dán v důsledku zahájení daňové kontroly 5 dní před koncem prekluzivní lhůty, pokud nejsou sděleny důvody k daňové kontrole vedoucí.

[28] NSS ve shodě s názorem krajského soudu uvádí, že názor stěžovatelky, že každá daňová kontrola zahájená pouze několik dní před koncem prekluzivní lhůty je šikanózní, je nesprávný. Takto kategoricky formulovaný závěr je absurdní, neboť by před koncem prekluzivní lhůty znemožnil správci daně zahájit daňovou kontrolu, a tudíž plnit své povinnosti. Tento závěr není nijak zpochybněn tím, že daňovému subjektu nebyly sděleny důvody daňové kontroly. Jak bylo totiž uvedeno, správce daně tyto důvody sdělovat nemusí. Uvedený závěr konečně neplyne ani z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I ÚS 1835/07, na který odkazuje stěžovatelka, neboť – jak správně uvedl krajský soud v bodě 47 napadeného rozsudku – ten se týká pouze formálně zahájené daňové kontroly na hranici prekluzivní lhůty (též např. rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2010, č. j. 2 Afs 110/2007-107), což není posuzovaný případ. V projednávané věci žalovaný činil další úkony, jež vedly k prověření nároku stěžovatelky na odpočet daně.

[29] K tomu je nutné doplnit, že zahájení daňové kontroly jen těsně před uplynutím prekluzivní lhůty by mohlo představovat svévolný či šikanózní postup správce daně, pokud tomu nasvědčují ostatní okolnosti věci, např. by správce daně záměrně otálel se zahájením daňové kontroly. Naopak o takový případ nepůjde, pokud správce daně zahájí daňovou kontrolu na základě obdržení podnětu (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2015, č. j. 2 Afs 124/2014-32, a tam citovaná odlišná stanoviska soudců Wagnerové a Duchoně, ke stanovisku pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11). Z daňového spisu přitom plyne, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu stěžovatelky na základě podnětu policie ČR ze dne 20. 9. 2021, č. j. KRPA-313102-356/TČ-2019-001291, týkajícího se možného podvodného jednání s ohledem na nadstandardní transakce stěžovatelky a společnosti PJ market bohemia s.r.o. Za takové situace nelze zahájení daňové kontroly dne 20. 1. 2022, kdy bylo Oznámení doručeno stěžovatelce, považovat za šikanózní.

*III. C. Rozsah daňové kontroly*

[30] NSS nepřisvědčil ani kasační námitce, že postup žalovaného je šikanózní s ohledem na nadměru rozsáhlý rozsah daňové kontroly.

[31] Jak plyne z judikatury NSS, stanovit rozsah daňové kontroly je plně v dispozici správce daně. Při úvaze o stanovení rozsahu a jeho změnách musí správce daně ctít základní zásady správy daní a v souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) volit rozsah daňové kontroly tak, aby co nejméně zatěžoval kontrolovaný daňový subjekt a současně určený rozsah daňové kontroly umožnil dosažení cíle správy daní, tedy ověření správného zjištění a stanovení daňové povinnosti. Správce daně nicméně takto může provést daňovou kontrolu i v plném rozsahu (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59). Za nezákonný zásah lze přitom považovat pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují (např. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39).

[32] Přiměřeností rozsahu daňové kontroly s ohledem na požadované dokumenty a jejich relevanci se v napadeném rozsudku zabýval krajský soud. S jeho závěry se nyní NSS zcela ztotožňuje. Ze soudního a daňového spisu NSS zjistil, že žalovaný si od stěžovatelky vyžádal dokumenty, které jsou způsobily přispět k potvrzení či vyvrácení prokazatelných pochybností správce daně ohledně oprávněnosti stěžovatelkou uplatněného odpočtu daně u vykázaných přijatých zdanitelných plnění od plátce spol. PJ market bohemia s.r.o. za měsíc prosinec 2018 a měsíce leden až prosinec 2019, a to s ohledem na podezření na možné zapojení stěžovatelky do okruhu transakcí zatížených podvodem na DPH zmíněného plátce. Rozsah daňové kontroly tudíž nelze považovat za nepřiměřený, a tedy ani za šikanózní.

[33] Na uvedeném závěru nemění nic ani stěžovatelkou citovaná judikatura správních soudů (rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2013, č. j. 2 Aps 3/2012-33, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2018, sp. zn. 9 A 209/2017), jež zdůrazňuje nutnost respektovat při provádění daňové kontroly zásadu hospodárnosti. Stěžovatelka totiž nad rámec svých obecných tvrzení, že vyžadovat příliš mnoho dokumentů není hospodárné, neuvádí konkrétní důvody, z nichž měl žalovaný tuto zásadu porušit. NSS navíc ani daňového spisu nezjistil žádnou okolnost, jež by poukazovala na svévolný či šikanózní postup správce daně, jímž by např. byla vyžadována osobní účast stěžovatelky na prováděných úkonech, či došlo k jejímu nadměrnému zatěžování nad rámec toho, co je relevantní a způsobily k prokázání či naopak vyvrácení vzniklých pochybností ohledně oprávněnosti stěžovatelkou uplatněného odpočtu daně.

[34] Pokud jde konečně o námitku, že žalovaný nevysvětlil, z jakého důvodu vyžaduje po stěžovatelce vymezené podklady, NSS opětovně odkazuje na své závěry týkající se sdělování důvodů zahájení daňové kontroly. K tomu pouze doplňuje, že již ze samotného Oznámení je zřejmé, že uvedené dokumenty správce daně vyžaduje za účelem prověření předmětu daňové kontroly, tedy nároku stěžovatelky na odpočet daně u zdanitelných plnění přijatých od plátce PJ market bohemia s.r.o. v rámci kontrolovaného období. Tyto

pokračování

důvody navíc žalovaný následně blíže specifikoval ve výzvě ze dne 4. 4. 2022, č. j. 781560/22/2212/60563-307392.

### III. D. Absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení

[35] Předně nelze přisvědčit námitce stěžovatelky, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný z důvodu, že krajský soud jednak nevysvětlil výjimečnou povahu projednávané věci, která by měla odůvodnit odchýlení se od § 145 odst. 2 zákona daňového řádu, jednak že hodnotil uvedenou námitku izolovaně bez přihlédnutí k námitce blížící se prekluze.

[36] Z bodů 56 a 57 napadeného rozsudku je naopak zřejmé, že krajský soud uvedl důvody, které jej vedly k závěru, že tato výjimka byla dána, a to s ohledem na důvodné obavy, že by zpravení žalobkyně o obsahu informací, jimiž správce daně disponoval stran možného podvodného jednání stěžovatelky, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní. Skutečnost, že krajský soud v tomto kontextu výslovně nezohlednil blížící se prekluzi daně, poté nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, nýbrž se týká správnosti daného posouzení.

[37] Důvodná nicméně není ani kasační námitka týkající se věcné správnosti posouzení otázky, zda v projednávané věci skutečně šlo o výjimečnou situaci, v níž lze k zahájení kontroly přistoupit bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení.

[38] Z judikatury NSS plyne, že dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) 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 podle § 145 odst. 2 věty daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Z této povinnosti nicméně existují výjimky. Jak NSS uvedl v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 237/2018-50: „za výjimečných situací, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřítupně zakrývajícíchmi skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně“.

[39] NSS se ztotožnil s posouzením krajského soudu, že se v projednávaném případě o takovou výjimečnou situaci jednalo. Z daňového spisu je totiž zřejmé, že žalovaný prokazatelně disponoval konkrétními informacemi o možném podvodném jednání stěžovatelky, a to s ohledem na nadstandardní transakce mezi ní a společností PJ market bohemia s.r.o., na něž byl upozorněn výše uvedeným podnětem Policie ČR. Za takové situace lze zcela souhlasit se závěrem krajského soudu uvedeným v bodě 57 napadeného rozsudku. Existovaly důvodné obavy, že by zpravení žalobkyně o obsahu informací, jimiž

správce daně disponoval, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní. Výjimka z jinak stanovené povinnosti vyzvat před zahájením daňové kontroly daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení tudíž byla dána.

[40] Namítaný blížící se okamžik uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně přitom tento závěr nijak nezpochybňuje. Uvedená výjimka se totiž uplatní bez ohledu na dobu, která zbývá do okamžiku uplynutí prekluzivní lhůty. Tato skutečnost by mohla poukazovat na šikanóznost v postupu žalovaného pouze tehdy, pokud by další okolnosti svědčily o svévolném či šikanózním jednání správce daně při načasování okamžiku zahájení daňové kontroly, např. pokud by s jejím zahájením bezdůvodně otálel. Nic takové však z obsahu soudního ani daňového spisu neplyne.

### III. E. Souhrnné posouzení uplatněných námitek k nezákonnému postupu žalovaného

[41] S ohledem na uvedené je zřejmé, že žádný z jednotlivých výše uvedených tvrzených důvodů kasační stížnosti nezpůsobuje nezákonnost zásahu žalovaného, jenž stěžovatelka spatřuje ve svévolném a šikanózním postupu správce daně. Stěžovatelka nicméně v kasační stížnosti krajskému soudu vytýká, že parceloval jednotlivé námitky, které je však nutné chápat taktéž ve svém souhrnu. Podstatou uvedené kasační námitky tak je, že ačkoli mohou být jednotlivé úkony provedené v rámci daňové kontroly posouzeny izolovaně jako zákonné, až jejich kumulativní účinek může představovat zásah do práv daňového subjektu v rozporu se zákonem.

[42] Stěžovatelce lze přisvědčit, že judikatura NSS již takovou možnost připustila. V rozsudku ze dne 29. 3. 2013, č. j. 7 Aps 6/2013-45, NSS v kontextu posuzování počátku běhu lhůty k podání správní žaloby konstatoval, že existují „*dva případy, kdy může být provádění daňové kontroly považováno za nezákonný zásah. ..., ve druhém případě naplní znaky nezákonného zásahu teprve několik úkonů správce ve svém souhrnu. Může se jednat například o extenzivní, šikanózní jednání správce daně vůči daňovému subjektu, kdy teprve kumulativní účinek provedených úkonů je natolik intenzivní, že představuje zásah do práv daňového subjektu v rozporu se zákonem*“. Nelze tedy vyloučit, že šikanóznost daňové kontroly by mohla spočívat nejen přímo v určitém úkonu či postupu, který je sám nezákonný, např. při opakované daňové kontrole provedené i přes bezvýsledná předchozí řízení a okolnosti zjištěné v nedávné minulosti daňového subjektu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2014, č. j. 10 Afs 79/2014-45), ale i v situaci, kdy jednotlivé obecně zákonné úkony správce daně dosáhnou až ve svém souhrnu takové intenzity, že bude postup správce daně považován za šikanózní. Tento kumulativní účinek jednotlivých jinak zákonných úkonů však musí mít natolik intenzivní negativní dopad na daňový subjekt, aby se skutečně jednalo o šikanózní postup správce daně, jak jej chápe judikatura správních soudů, tedy jako zjevně bezdůvodný, značně zatěžující či citelně zasahující (např. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2014, č. j. 10 Afs 79/2014-45).

[43] O takový případ se v projednávané věci nejedná. Jak bylo uvedeno, ze soudního a daňového spisu je zřejmé, že daňová kontrola byla zahájena na základě podnětu Policie ČR a ve vztahu ke konkrétním podezřením o možné daňové optimalizaci, pokud jde o transakce mezi stěžovatelkou a spol. PJ market bohemia s.r.o. za kontrolované období. Pro zvolený postup žalovaného, spočívající v nesdělení důvodů vedoucích k zahájení

pokračování

daňové kontroly a nezaslání předchozí výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, tak byly dány dostatečné důvody. Pochybnostem správce daně navíc odpovídal i rozsah požadovaných dokumentů. Ani kumulativní dopad všech namítaných jednání správce daně ve svém souhrnu tudíž nezasahuje do postavení stěžovatelky tak neúnosným způsobem, který by dosáhl intenzity šikanózního postupu.

[44] Ze spisového materiálu navíc neplyne nic, co by poukazovalo na jednání žalovaného, které by mohlo být kvalifikováno jako zjevně bezdůvodné, či že by úkony správce daně vůči stěžovatelce byly ve svém souhrnu natolik zatěžující či zasahující, že by měly tak intenzivní dopad na její právní postavení, aby se jednalo o nezákonný zásah. Daňová kontrola nebyla zahájena ani toliko formálně či prováděna ve dnech státních svátků nebo za jiných atypických podmínek, což ostatně uvedl i krajský soud v bodě 51 napadeného rozsudku. Stěžovatelce tudíž nelze přisvědčit ani v tom, že krajský soud vykládal skutečnosti i právní předpisy v její neprospěch a zdržel se kritického přezkoumání zákonnosti postupu správce daně ve smyslu žalobních námitek.

#### IV. Závěr a náklady řízení

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

[46] Současně v souladu s § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. NSS nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 21. září 2022

David Hipšr  
předseda senátu