



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudkyň Mgr. Petry Weissové a JUDr. Terezy Kučerové v právní věci žalobce: **Ing. T. V., MBA**, zast. Mgr. Barborou Barcalovou, advokátkou, se sídlem Klimentská 36, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**, se sídlem Tolstého 2, Jihlava, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2025, č. j. 29 A 109/2024-56,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalobce se u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobou domáhal ochrany před nezákonným zásahem ze strany žalovaného, jenž spatřoval v zahájení a provádění daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2019 až 2022. Tvrzenou nezákonnost konkrétně dovozoval z nesprávného doručení oznámení o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 29. 1. 2025, č. j. 29 A 109/2024-56, zamítl jako nedůvodnou. Shledal totiž, že žalovaný postupoval při doručování oznámení o zahájení daňové kontroly v souladu s právními předpisy.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[2] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost, kterou doplnil na výzvu Nejvyššího správního soudu ve stanovené měsíční lhůtě.

[3] Stěžovatel trvá na tom, že mu nebylo řádně doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 5. 2024, a tudíž neměl o zahájení a provádění daňové kontroly od počátku povědomí. Dozvěděl se o tom až dne 26. 8. 2024, kdy mu byla doručena výzva k prokázání skutečností ze dne 19. 8. 2024.

[4] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že žalovaný postupoval v souladu s právními předpisy, když doručil oznámení o zahájení daňové kontroly do stěžovatelovy datové schránky podnikající fyzické osoby, do které ani neměl stěžovatel přístup. V dané době totiž bylo na základě řady skutečností zřejmé, že stěžovatelovy příjmy za předmětná zdaňovací období nemohly pocházet z jeho podnikatelské (samostatné) činnosti, a proto mu předmětné oznámení mělo být doručeno do datové schránky fyzické osoby. Krajský soud přitom v napadeném rozsudku neodůvodnil, jak dospěl k opačnému názoru ohledně zjevnosti původu stěžovatelových příjmů.

[5] Stěžovatel má také za to, že před vydáním oznámení o zahájení daňové kontroly měl být žalovaným vyzván k podání dodatečných daňových přiznání, pokud měl pochybnosti o původu prověřovaných příjmů. Jelikož se tak nestalo, představuje zahájení a provádění daňové kontroly nezákonný zásah i z tohoto důvodu. Příslušnou argumentaci přitom stěžovatel nepovažuje za pozdě uplatněnou, neboť ji nemohl dříve použít, respektive jí reaguje na napadený rozsudek.

[6] Stěžovatel rovněž vytkl krajskému soudu, že k závěru ohledně řádného doručení oznámení o zahájení daňové kontroly, který bez dalšího převzal od žalovaného, mu nedal možnost se vyjádřit a prokázat opak.

[7] S ohledem na uvedené skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku. Dále zdůraznil, že původ kontrolovaných příjmů stěžovatele nebyl v dané době jednoznačně seznatelný. Za důvodné nepovažoval ani další stížnostní námitky, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že ji podává z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[10] Podle písm. a) zmíněného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit*

pokračování

zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. Podle písm. d) téhož ustanovení, kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[11] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že podle okolností může být zahájení a provádění daňové kontroly nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110). V nyní projednávané věci je pro shledání (ne)zákonnosti namítaného zásahu třeba nejprve posoudit, zda oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 5. 2024 bylo stěžovateli řádně doručeno.

[12] Z daňového spisu vyplývá, že zmíněné oznámení bylo stěžovateli doručeno fikcí dne 27. 5. 2024 do datové schránky podnikající fyzické osoby, přičemž krajský soud neshledal v postupu žalovaného při doručování žádnou vadu. Svůj názor krajský soud zdůvodnil z hlediska přezkoumatelnosti přiměřeně vůči argumentaci uplatněné žalobcem v žalobě a replice. Ostatně kvalita odůvodnění napadeného rozsudku ani nebránila stěžovateli v tom, aby v kasační stížnosti se závěry krajského soudu věcně polemizoval.

[13] Stěžovatel nezpochybňuje vysvětlení krajského soudu ohledně doručování do různých typů datových schránek. Zjednodušeně řečeno platí, že má-li fyzická osoba zřízeno více datových schránek (v tomto případě datovou schránku fyzické osoby a datovou schránku podnikající fyzické osoby), je třeba jí doručovat písemnosti do té datové schránky, která odpovídá povaze doručované písemnosti. Pokud příslušná písemnost souvisí s podnikatelskou činností fyzické osoby, má být doručena do její datové schránky podnikající fyzické osoby. V souvislosti s tím stěžovatel namítá, že mu oznámení o zahájení daňové kontroly mělo být s ohledem na zřejmý původ jeho příjmů (závislá činnost) doručeno do datové schránky fyzické osoby.

[14] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele, podle něhož mohl žalovaný s jistotou rozpoznat, že příjmy, které hodlá v rámci daňové kontroly prověřovat, pocházejí pouze ze závislé činnosti stěžovatele.

[15] Je nesporné, že stěžovatel přerušil svoji podnikatelskou činnost (živnostenská oprávnění) ke dni 30. 12. 2019, tj. měl podnikatelskou činnost vedenou jako aktivní i v (části) období prověřovaném daňovou kontrolou (1. 1. 2019 až 31. 12. 2022). Z oznámení o zahájení daňové kontroly je pak zřejmé, že žalovaný měl pochybnosti, resp. mínil prověřovat platby přijaté stěžovatelem od společností ARMO Praha, a.s., CCA Group a.s., CCA SUISSE AG, EG Advisors.cz s.r.o. a OR-IT solutions s.r.o. i za rok 2019. Podle stěžovatele však měl žalovaný při zahájení daňové kontroly potřebné informace k přijetí závěru, že tyto příjmy nepředstavují příjmy z jeho podnikatelské činnosti.

[16] Ke zmíněné společnosti CCA Group a.s. stěžovatel uvedl, že v této společnosti působil v dané době jako generální ředitel, tzn. jako zaměstnanec, o čemž žalovaný musel vědět, neboť u této společnosti provádí za dotčená zdaňovací období daňové kontroly. V souvislosti s touto společností mělo být žalovanému proto jasné, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti. Ve společnosti ARMO Praha, a.s. zase byl stěžovatel v dané době jediným

členem představenstva a jediným akcionářem a ve společnosti CCA SUISSE AG předsedou představenstva. Žalovaný měl z veřejných zdrojů tedy vědět, že ani příjmy od těchto subjektů nejsou příjmy z podnikatelské činnosti stěžovatele. Ohledně společností EG Advisors.cz s.r.o. a OR-IT solutions s.r.o. stěžovatel uvedl, že k nim v dané době neměl žádný vlastnický nebo organizační vztah, nicméně z průběhu daňové kontroly prováděné u CCA Group a.s., kde jsou prověřována plnění přijatá od těchto společností, vyplývá, že ani pro tyto společnosti stěžovatel nevykonával žádnou činnost v rámci svého podnikatelského oprávnění. K tomu obecně odkázal na skutečnosti zjištěné při zmíněné daňové kontrole.

[17] Nejvyšší správní soud shledal, že uvedená argumentace ve spojení s názorem stěžovatele, že „*již v době zahájení daňové kontroly vůči stěžovateli musel mít správce daně postaveno najisto, že příjmy, jež mají být prostřednictvím daňové kontroly prověřeny, nemohou v žádném případě pocházet z podnikatelské činnosti stěžovatele*“, nemůže obstát. Předně sám stěžovatel není schopen uvést konkrétní skutečnost, ze které by bylo možné dovodit, že jeho příjmy od společností EG Advisors.cz s.r.o. a OR-IT solutions s.r.o., pocházejí najisto ze závislé činnosti. Co se pak týká příjmových plateb od ostatních zmíněných společností, tak ty jsou u všech nestálé jak z hlediska jejich výše (rozdíly i přes 1.000.000 Kč), tak z hlediska jejich četnosti (někdy jedna za měsíc, někdy i pět za měsíc), což není typické pro příjmy ze závislé činnosti. Již vzhledem k této skutečnosti nelze žalovanému vytýkat, že měl pochybnosti ohledně původu příslušných příjmů, respektive se domníval, že mohou souviset s podnikatelskou činností stěžovatele. Jinými slovy, po žalovaném nebylo možné požadovat, aby si učinil jasný závěr předkládaný stěžovatelem již před samotným kontrolním postupem.

[18] Stěžovatel se také domnívá, že o vědomí žalovaného ohledně původu prověřovaných příjmů svědčí skutečnost, podle níž stěžovatele identifikoval na svých písemnostech pomocí DIČ a nikoli IČ. Identifikátor IČ by žalovaný podle stěžovatele používal, pokud by skutečně měl v plánu prověřovat příjmy z podnikatelské činnosti. Zmíněná skutečnost však o ničem takovém nesvědčí. Nejvyšší správní soud má ze své činnosti povědomí o tom, že pod DIČ identifikují orgány finanční správy daňové subjekty pravidelně, a to bez ohledu na prověřovaný příjem či daň. Naopak identifikátor IČ v hlavičkách svých písemností prakticky nepoužívají.

[19] Tvrzení, že stěžovatel neměl v dané době přístup do své datové schránky podnikající fyzické osoby, také není relevantní. Stěžovatel příslušnou datovou schránku měl zřízenou, tudíž si měl v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (nechť si každý střeží svá práva) zajistit její vybírání. Pokud tak neučinil, vystavil se sám riziku spojenému s takovým (ne)jednáním. Poté, co došlo ke zrušení této datové schránky, komunikoval žalovaný se stěžovatelem správně prostřednictvím jeho datové schránky fyzické osoby, přičemž z tohoto nelze nikterak dovozovat, že žalovaný věděl o povaze předmětných plateb.

[20] S ohledem na uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud ke sporné otázce uzavírá, že žalovaný při doručování oznámení o zahájení daňové kontroly postupoval správně, když tuto písemnost doručil stěžovateli do jeho datové schránky podnikající fyzické osoby.

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl nezákonnost daňové kontroly také z důvodu předchozího nevydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období podle § 145 odst. 2 daňového řádu. K tomu Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že tuto argumentaci stěžovatel v řízení o žalobě neuplatnil. Nyní

pokračování

uvádí, že se nejedná o nepřípustné rozšíření žalobních námitek, neboť tuto argumentaci nemohl v žalobním řízení uplatnit a je reakcí na skutečnosti vyplývající z napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud však tento názor nesdílí. Stěžovateli nic zjevného v uplatnění příslušné argumentace u krajského soudu nebránilo. V době podání žaloby si byl dobře vědom skutečnosti, že žalovaný měl pochybnosti o tom, z jakého titulu obdržel platby od zmíněných společností, a proto u něj prováděl daňovou kontrolu. Krajský soud se pak zákonností daňové kontroly v souvislosti s nevydáním příslušných výzev vůbec nezabýval, tudíž v dané argumentaci ani nelze spatřovat přípustnou reakci na napadený rozsudek. Předmětná kasační argumentace tedy představuje právní novum, a je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[22] Stěžovatel také krajskému soudu vytkl, že ve věci rozhodl, aniž by mu předtím dal možnost reagovat na závěr, který ohledně předmětu sporu vyslovil. Nejvyšší správní soud však shledal, že procesní postup krajského soudu byl správný a nijak neodporuje rozsudku ze dne 12. 8. 2010, č. j. 7 Afs 63/2010-65, jak naznačuje stěžovatel. Uvedený rozsudek totiž řešil specifickou situaci (opožděnost žaloby), kterou nelze srovnávat s případem stěžovatele. Tomu byl předem poskytnut dostatečný prostor k vyjádření se k zásadním skutkovým okolnostem, na kterých napadený rozsudek závisí, jak zmíněný judikát Nejvyššího správního soudu požaduje. Ke stěžejní sporné otázce se stěžovatel vyjadřoval v žalobě i v replice, přičemž souhlasil s rozhodnutím věci bez jednání. Krajský soud tedy svým postupem nijak neporušil stěžovatelovo právo na přístup k soudu, a naopak postupoval v souladu se zásadou předvídatelnosti soudního rozhodování.

[23] Lze tedy shrnout, že napadený rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, vychází z náležitě zjištěného stavu věci žalovaným a je věcně správný. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. proto nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 7. srpna 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu