



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr.Hany Veberové a soudců JUDr.Jitky Hroudové a Mgr.Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **ATANAI CZ, s.r.o.** se sídlem Praha 3, Roháčova 188/37, IČ 27950034, v řízení zastoupeného Ing.Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem se sídlem Jičín, Jungmannova 319 proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu** se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28, ( dříve Finanční úřad pro Prahu 3, Praha 9, Drahobejlova 48, **v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného správního orgánu**

t a k t o :

- I. **Žaloba se v části, ve které se žalobce domáhá ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v nesprávném předvolání dle ustanovení § 29 zákona o správě daní a poplatků, o d m í t á .**
- II. **Žaloba s v části, ve které se žalobce domáhá ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím ve svévolném zahájení a provádění daňové kontroly, z a m í t á .**
- III. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

## O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá ochrany proti nezákonnému zásahu správního orgánu, který spatřuje v tom, že původní šetření ve věci dožádání Finančního úřadu v Hradci Králové bylo rozšířeno nad rámec původního místního šetření. Žalovaný provádí úkony nad rámec místního šetření týkající se zdaňovacího období měsíce března 2009 u daně z přidané hodnoty a žalobce není informován o důvodech, proč žalovaný činí úkony směřující k zahájení daňové kontroly a současně i věci rozsahu daňové kontroly ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků. Dosud žalobci nebyl sdělen důvod rozšíření kontrolovaných skutečností, včetně důvodů pro zahájení daňové kontroly. Žalobce shrnul dosavadní průběh řízení a připomněl, že žalovaný uvádí, že jediným důvodem pro zahájení daňové kontroly je dožádání Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 19.6.2009. Žalobce vytýká žalovanému, že opakovaně užíval institutu § 29 zákona o správě daní a poplatků a předvolával zástupce na finanční úřad k předložení dokladů vztahujících se k měsíci březnu 2009. Podle žalobce měl realizovat místní šetření či postupovat dle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Při jednání bylo žalobci sděleno, že doklady jsou vyžadovány ve vztahu k daňovému subjektu CALARYX s.r.o. Poté, co žalobce sdělil, že s uvedenou společností neměl žádný obchodní případ místo toho, aby žalovaný přistoupil k vydání výzvy dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, žalovaný přistoupil k zahájení daňové kontroly, což žalobce považuje za nezákonné, v rozporu se zásadou přiměřenosti a hospodárnosti řízení. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by měl žalovaný nějaké pochybnosti o dosud podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty. Odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 18.11.2008 ÚS 1835/07, dle kterého důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly. Žalovaný navíc řádně kvalifikovaně neodůvodnil ani rozsah prováděné daňové kontroly, kdy např. za první čtvrtletí roku 2008, již v rámci vytýkácího řízení daňové doklady žalobce prověřoval. Jednalo by se tedy o opakované prověřování zkontrolovaných dokladů. Žalobce nesouhlasí s tím, že jej žalovaný nadále vyzývá dle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků k předložení důkazních prostředků na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2.-4. čtvrtletí 2007, 1.-4.čtvrtletí 2008 a 1.-6./2009, viz např. výzva ze dne 31.3.2010. Závěrem žalobce žádal, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2007, 1. a 4. čtvrtletí 2008 a leden a únor 2009 a duben až červen 2009. V replice zaslané soudu svůj návrh petitu ještě doplnil, jak je konstatováno níže. Současně požadoval uhradit náklady řízení.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě namítl, že nikdy netvrdil, že by jediným důvodem pro zahájení daňové kontroly u žalobce bylo dožádání Finančního úřadu v Hradci Králové. Naopak při zahájení daňové kontroly dne 1.2.2010 sdělil žalobci, že daňová kontrola je institut, za použití, jehož správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ či jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u konkrétního daňového subjektu a že předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně, jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně. Místní šetření nerealizoval proto, že ze spisu vyplývá, že žalobce má doručovací adresu v Hradci Králové, zmocněný zástupce společnosti má též sídlo v Hradci Králové a žalovanému je známo, že na adrese Roháčova 188/37 v Praze 3 jsou zajišťovány pouze služby spojené s poskytnutím sídla a přijímáním pošty. Proto žalovaný usoudil, že daňové doklady nejsou uloženy v sídle

společnosti na adrese v Praze 3 a tudíž nerealizoval místní šetření. Z ustanovení § 29 odst. 1 je zřejmé, že správce daně je oprávněn předvolat osobu, jejíž účast je při jednání nutná, nikoli pouze daňový subjekt. Vymezení osob pak závisí na okolnostech konkrétní věci. Zpravidla jimi bude právě daňový subjekt (za který jedná statutární orgán) a dále se může jednat o osoby vymezené v ustanovení § 7 zákona o správě daní, to znamená třetí osoby. Správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 2 odst. 2 zákona o správě daní, podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, když v předvolání současně navrhl předložit doklady potřebné ke zjištění skutečností uvedených k dožádání. Rozhodnutí o předvolání tedy byla vydána v souladu s platnými právními předpisy.

Žalovaný k námitce nezákonného zahájení daňové kontroly uvedl, že za zdaňovací období 1.čtvrtletí 2008 bylo u žalobce provedeno vytýkácí řízení na dani z přidané hodnoty, které bylo ukončeno projednáním zprávy o vytýkáčím řízení dne 1.7.2008, ve které bylo konstatováno, že na daňových dokladech nebyly z hlediska § 26 – 35 zákona o DPH zjištěny nedostatky. V bodě 3 zprávy je uvedeno, že právo finančního orgánu vykonat další, podrobnější kontrolu, bez ohledu na výsledek vytýkáčím řízení, zůstává nedotčeno. Předpokladem daňové kontroly tedy není existence pochybností o správném stanovení daně, jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně. Nelze proto po správci daně požadovat, aby v protokolu o zahájení kontroly jakékoli pochybnosti uváděl. Pokud se žalobce dovolává nálezu Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp.zn. ÚS 1835/07, má žalovaný za to, že tento případ vykazuje taková specifika, která nejsou dána v žalobcově případě. Z nálezu Ústavního soudu není zřejmé, nakolik konkrétní má být podezření správce daně, zda tedy stačí např. výpověď osoby přezvědné, anonymní podání, nesrovnalosti u jiného daňového subjektu, který s kontrolovaným daňovým subjektem obchoduje apod. Tato podezření se ale nemusejí zakládat na pravdě, pravdivost údajů by prokázala až následně provedená kontrola. Pokud by ale daňová kontrola byla vždy zahajována pouze na základě sděleného konkrétního podezření k zahájení kontroly, vyjádřil žalovaný obavu, že by se tato praxe mohla obrátit proti daňovým subjektům, neboť zahájení daňové kontroly by naznačovalo, že kontrolovaný daňový subjekt se dopustit krácení daně, což by se negativně mohlo projevit i ve vztahu k obchodním partnerům. Názoru Ústavního soudu by mohl vést k popření ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, kde je stanovena důkazní povinnost daňového subjektu. Daňová správa by pak musela daňový subjekt nejen kontrolovat, ale i vyhledávat daňové povinnosti daňových subjektů. V ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní je pak stanoveno, že správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracujících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Žalovaný také připomněl, že Ústavní soud rozhodoval nejednotně, že předsedkyně senátu podrobně odůvodnila své odlišné stanovisko, se kterým se žalovaný ztotožňuje. Předsedkyně senátu uvedla, že je nutno rozlišovat mezi daňovou kontrolou ve smyslu § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. a vytýkáčím řízením ve smyslu § 43 odst. 1 daňového řádu. Oba instituty slouží k odlišnému účelu, daňová kontrola ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, přičemž zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti. Může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně či nikoli. Pokud vyvstanou pochybnosti, sdělí správce daně ve výzvě daňovému subjektu pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků ve vytýkáčím řízení dle § 43 odst. 1 daňového řádu. Daňovou kontrolu je tedy možno zahájit i bez předem uvedeného

konkrétního důvodu, neboť má preventivní funkci. Výběr subjektů ke kontrole je nahodilý na základě informací z daňových přiznání zpracovaných elektronicky. Daňová kontrola slouží k prověření, ověření či přezkoušení daňové povinnosti: daňová kontrola je proto úkonem preventivní povahy. Ze základních zásad, z textu zákona o správě daní, ale ani z práva daňového subjektu na informační autonomii, neplyne požadavek, aby preventivní úkon, jakým daňová kontrola je, musel být podmíněn „konkrétním podezřením“ na nedostatečné splnění daňové povinnosti. Správce daně tedy tím, že přistoupí k daňové kontrole, nepředjímá, že došlo ke zkrácení povinností, ale naplňuje své poslání tím, že prověřuje, zda kontrolovaný subjekt si daň stanovil správně. Žalovaný má za prokázané, že daňová kontrola byla zahájena v roce 2010 zcela v souladu s ustanovením v § 16 zákona o správě daní, v návaznosti na základní zásady daňového řízení a v souladu s judikaturou. Daňová kontrola je zákonným prostředkem k prověření základu daně a zahájení a provádění daňové kontroly tedy nemůže být nezákonným postupem a proto navrhl zamítnout žalobu.

Žalobce využil svého práva a k vyjádření žalovaného zaslal repliku. Uvádí, že nikdy nevytýkal žalovanému nesoulad rozhodnutí v předvolání s právními předpisy, ale že namítal, že účelem předvolání žalobce dle § 29 zákona o správě daní není předložení dokladů, kterých si žalovaný po žalobci žádal. K tomuto účelu znal zákon o správě daní a poplatků jiné instituty, jako výzvu správce daně k vydání nebo zapůjčení listin dle § 34 odst. 4 zákona o správě daní, či místní šetření dle § 15. Je přesvědčen o tom, že žalovaný se měl dotazem ujistit, kde jsou požadované doklady umístěny, a potom mohl bez potíží realizovat. Žalobce je i nadále přesvědčen o tom, že zjišťování a prověřování základů daně a jiných okolností rozhodných pro stanovení daně za uvedená zdaňovací období nejsou rozsahem nezbytně nutným k provedení tzv. namátkové daňové kontroly. Je přesvědčen o tom, že rozsah provedené kontroly neodpovídá tzv. namátkové kontrole. Žalobce je přesvědčen, že dané situaci by bylo přiměřené využití ustanovení § 34 odst. 4 a § 15 zákona o správě daní. Je přesvědčen o tom, že postup žalovaného byl sankcí za požadavek žalobce, aby žalovaný postupoval zákonným způsobem. Zároveň se žalovaný provedením daňové kontroly slibuje získání dokladů, které požadoval předložit od žalobce při předvolání. Účelem daňové kontroly však nemůže být získání dokladů, které může žalobce získat jiným způsobem, který je šetrnější právům žalobce a který naplňuje zásadu přiměřenosti hospodárnosti. Nadále trvá na tom, že svévolným zahájením a prováděním daňové kontroly dochází k nezákonnému zásahu do práv žalobce. Doplnil žalobní petit a navrhl, aby pod nadepsaný soud vydal rozsudek, kterým zakáže žalovanému pokračovat v daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2007, 1.-4. čtvrtletí 2008 a leden a únor 2009 a duben až červen 2009 a kterým zároveň přikáže, aby žalovaný obnovil stav před zahájením daňové kontroly.

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním úřadem soud zjistil následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Dne 21.5. bylo u žalobce zahájeno vytýkací řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1.čtvrtletí 2008, které bylo ukončeno dne 1.7.2008 projednáním zprávy o vytýkacím řízení. Dne 24.6.2009 obdržel žalovaný dožádání Finančního úřadu v Hradci Králové, ve kterém místě příslušný správce daně požadoval ověření skutečností, týkajících se nákupu a prodeje mobilních telefonů.

Dne 3.7.2009 bylo žalobci doručeno předvolání k jednání na 21.7.2009. Na to sdělil žalobce, že ustanovení § 29 odst. 1 zákona o správě daní neuvádí nic o skutečnosti, že by

předvolaná osoba měla vzít s sebou jakékoli doklady, k tomuto zná zákonnost správy daní a poplatků jiné instituty a dále, že osoba předvolaná dle § 29 je správcem daně vždy předvolávána v souvislosti s daňovým řízením a že zástupci daňového subjektu není známo, že s daňovým subjektem je nějaké řízení vedeno. Proto se k jednání nedostaví. Další předvolání obdržel žalobce dne 31.7. na 19.8.2009, kdy byl se zástupcem žalobce sepsán protokol. Při jednání bylo sděleno, že předmětem jednání je místní šetření v rámci dožádání Finančního úřadu v Hradci Králové a žalobce uvedl, že daňovému subjektu není známo jaké daňové řízení a s kým má být vedeno. Konstatoval, že nelze předkládat doklady způsobem uvedeným v předvolání vydaným dle § 29, aniž by se jednalo o uvedení konkrétního daňového řízení, které má být s daňovým subjektem vedeno. Žádné doklady tedy nepředložil. Dne 7.9.2009 byl žalobce znovu předvolán a to na 1.10.2009. Na předvolání zaslal vyjádření zástupce daňového subjektu, ve kterém konstatoval postup jako nezákonný, neboť § 29 odst. 1 neslouží k předložení daňových dokladů správci daně. Žalovaný zareagoval sdělením, ve kterém dospěl k závěru, že předvolání bylo vydáno v souladu se zákonem a není důvod jej rušit. Následně předvolal žalobce k výslechu na 17.12.2009. Zástupce žalobce sdělil, že vyjádření podá po konzultaci v přiměřené lhůtě, neboť v předvolání bylo uvedeno pouze obecně zahájení kontroly bez uvedení zdaňovacích období, kterých se kontrola má týkat. Další projednávání byl stanoveno na 1.2.2010, v předvolání bylo uvedeno, že jde o zahájení kontroly daně z přidané hodnoty za období 3.-4.čtvrtletí 2007, 1.-4.čtvrtletí 2008 a leden až červen 2009. Zástupce žalobce uvedl, že nebyly shledány důvody pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty na uvedená období a dnem 1.2.2010 byla u žalobce zahájena ve smyslu § 16 zákona o správě daní kontrola daně z přidané hodnoty za uvedená období. V rámci protokolu navrhl správce daně jako místo pro provedení kontroly adresu sídla společnosti Roháčova 37, Praha 3 anebo jiné místo v Praze. Dne 16.2.2010 zaslal žalobce podání – odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu dle § 23 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Dne 18.2.2010 předložil daňový subjekt daňové doklady za zdaňovací období březen 2009. Doklady za ostatní zdaňovací období nebyly žalobcem předloženy. Žalovaný následně činil další úkony – dožádání na Finanční úřad Praha západ, Finanční úřad pro Prahu 5. Dne 6.4.2010 byl žalobce vyzván, aby v rámci probíhající kontroly na dani z přidané hodnoty předložil důkazní prostředky, které prokazují hospodářské a účetní operace, jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Dne 22.4.2010 sdělil zástupce žalobce, že 15.2.2010 podal námitku proti nezákonnému postupu pracovníků správce daně, o které dosud nebylo rozhodnuto. Rozhodnutím ze dne 30.4.2010 bylo částečně vyhověno odvolání tak, že daňovému subjektu bude umožněno nahlédnutí do dožádání ze dne 19.6.2009 tak, aby byly uchovány v tajnosti poměry jiných daňových subjektů a jiných osob zúčastněných na daňovém řízení. Rozhodnutím ze dne 23.12.2010 byla stížnost proti postupu správce daně shledána nedůvodnou. V mezidobí byl žalobce několikrát vyzván k předložení různých konkrétně uvedených dokladů.

Pojmové vymezení nezákonného zásahu je obsaženo v § 82 zákona č. 150/2002 Sb. – soudního řádu správního v platném znění ( dále jen s. ř. s.), podle kterého každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle § 84 odst. 1 s.ř.s žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.

Soud má za to, že z obsahu podané žaloby vyplývá, že žalobce brojí proti dvěma různým nezákonným zásahům ze strany žalovaného. Jednak vytýká žalovanému, že zasáhl do jeho práv tím, že použil institut předvolání žalobce dle § 29 zákona o správně daní, když účelem tohoto institutu není předložení dokladů, kterých si žalovaný po žalobci žádal. Požadovaného účelu mohl dle žalobce dosáhnout výzvou správce daně k vydání nebo zapůjčení listin dle § 34 odst. 4 zákona o správě daní, či místním šetřením dle § 15. Druhý nezákonný zásah pak spatřuje ve svévolném zahájení a provádění daňové kontroly, neboť v době zahájení kontroly nebyly součástí spisu žádné dokumenty, které by deklarovaly pochybnosti žalovaného o dosud podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že žaloba směřuje proti dvěma různým nezákonným zásahům, musel soud důvodnost těchto zásahů posoudit odděleně.

K té části žaloby, ve které žalobce vytýká nesprávné použití postupu dle ust. § 29 zákona o správě daní a poplatků, uvádí soud, že ze správního spisu vyplynulo, že žalobce byl dle tohoto ustanovení předvolán k výslechu a současně byl vyzván, aby k jednání předložil doklady a evidence pro daňové účely za období 3/2009, a to na den 21.7.2009 a na den 19.8.2009. Poslední předvolání, ve které byl vyzván, aby se dostavil k jednání před zahájením daňové kontroly, bylo na den 1.10.2009. V tomto předvolání mu bylo pouze doporučeno, aby s sebou pro urychlení daňového řízení přinesl požadované faktury a evidence za uvedené období.

Rozhodné skutečnosti, o podle žalobce, nezákonných předvoláních spolu s výzvami k doložení požadovaných dokladů se žalobce dozvěděl, již dne 3.7.2009, kdy obdržel předvolání se sporným požadavkem. Již dne 20.7.2009 oznámil žalobce, že s předvoláním nesouhlasí a k jednání se nedostaví. Protože žalobce podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v předvolávání žalobce k jednáním dle § 29 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků za účelem předložení listin až dne 19.5.2010, tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s., soud žalobu pro opožděnost odmítl.

Pokud jde o důvody zahájení daňové kontroly, nelze souhlasit s tvrzením žalobce, který uvedl, že jediný důvod pro zahájení daňové kontroly bylo dožádání Finančního úřadu v Hradci Králové. V daném případě je totiž nutno rozlišovat, jak soud již shora uvedl, úkony související s dožádáním ze strany Finančního úřadu v Hradci Králové, od úkonů, které byly prováděny v souvislosti se zahájením daňové kontroly u žalobce za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2007, 1.-4. čtvrtletí 2008 a leden a únor 2009 a duben až červen 2009.

Soud se dále zabýval přípustností podané žaloby v té části, ve které se žalobce domáhá ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím ve svévolném zahájení a provádění daňové kontroly, a dospěl k závěru, že je přípustná, neboť žalobce vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.), když podal námitky, o kterých bylo rozhodnuto dne 10.3.2010.

Žalobce se dovolává ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provedení daňové kontroly zejména s ohledem na závěry uvedené v nálezů Ústavního soudu ČR, ÚS 1835/07 ze dne 17.11.2008, kterými argumentoval i v průběhu správního řízení. Je přesvědčen o tom, že správní orgán provedl daňovou kontrolu v rozporu s těmito závěry.

Městský soud v Praze poukazuje na to, že v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009-46 se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou o provedení daňové kontroly v rozporu se standardy vyslovenými právě v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Nejvyšší správní soud připomněl, že dle článku 89 odst. 2 Ústavy jsou „[v]ykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu - závazná pro všechny orgány i osoby“. V souladu s bohatou rozhodovací praxí Ústavního soudu je právní názor obecné povahy, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu, obecně závazný při řešení typově shodných případů. Ústavní soud svůj názor opřel o princip rovnosti v právech podle článku 1 Listiny základních práv a svobod. Rovnost v právech ve vztahu k obecným soudům zakládá právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech. To současně vylučuje libovůli při aplikaci práva. Obecný soud poskytne účastníkům ochranu v jejich základních právech a svobodách, byla-li již ve skutkově obdobném případě taková ochrana přiznána Ústavním soudem. Z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zároveň plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně. Ústavní soud v odůvodnění nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (<http://nalus.usoud.cz>), konstatoval, že „[o]becný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře“. Ústavní soud dovodil, že „samotná polemika Nejvyššího správního soudu s ústavněprávním výkladem Ústavního soudu -“ a jeho nereflektování v napadeném rozsudku, nemohou být považovány bez dalšího za odmítnutí respektovat Ústavní soud nebo dokonce za porušení článku 89 odst. 2 Ústavy.

Dále poukázal na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004-44 ([www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), konstatoval, že „setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech -“. Těmi mohou být dle Nejvyššího správního soudu výjimečné případy, „a to např. - pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevyporádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevyporádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí, anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil“.

Nejvyšší správní soud by za splnění shora naznačených podmínek nemusel bez dalšího mechanicky převzít právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Při tom by nesměl zejména ignorovat ústavní dimenzi věci a přehlédnout relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu, a naopak by musel nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil.

Městský soud v Praze konstatuje, že závěry Nejvyššího správního soudu na projednávanou věc dopadají, neboť stejně tak jako ve věci projednávané před Nejvyšším správním soudem, se i v nyní posuzované věci daňová kontrola týkala právnické osoby, zatímco Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, posuzoval dotčení informační autonomie fyzické osoby. Potud lze nyní posuzovanou věc odlišit. Přes tuto odlišnost se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval stížní námitkou, že v posuzované věci se „jednalo o běžnou plánovanou kontrolu s tím, že příslušný finanční úřad neměl předem žádné konkrétní podezření, které by daňovou kontrolu ospravedlňovalo“, a vážil, zda mohlo dojít k dotčení základních práv stěžovatele.

Rozhodovací praxe Ústavního soudu týkající se institutu daňové kontroly zdůrazňuje ústavněprávní mantinely, v nichž jsou daňové orgány povinny pohybovat se v souladu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud opakovaně judikoval, že „tého ústavní kautele odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Z tohoto úhlu pohledu se jedná o ‚sběrné‘ či generální právo na autonomii osob, které logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby. Do oblasti svobodné sféry jednotlivce pak spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní, ekonomické či podnikatelské aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad ustanovení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby“ (nález ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, <http://nalus.usoud.cz>). Ústavní soud zdůraznil, že „[v] podmínkách materiálního právního státu je navíc nezbytné toto ustanovení vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též shora uvedená tzv. informační autonomie jednotlivce“ (srov. nález ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, <http://nalus.usoud.cz>).

K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce Ústavní soud dovodil, že „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. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 daňového řádu, podle něhož jednají správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem



proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy ČR)“ (shora cit. nález ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, <http://nalus.usoud.cz>).

Tyto ústavní mantinely postupu orgánů veřejné moci v rámci daňového řízení nalezly odraz v bohaté rozhodovací praxi Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, týkající se institutu daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud se zabýval tím, zda daňová kontrola, při jejímž zahájení správce daně daňovému subjektu nesdělil konkrétní pochybnosti či podezření, že původně přiznaná a vyměřená daň je nižší, než měla být, vyhoví shora uvedené ústavní kautele proporcionality zásahu veřejné moci do autonomní sféry jednotlivce, kterou pro účely daňového řízení vymezuje i § 2 odst. 2 daňového řádu.

Daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít své uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, <http://nalus.usoud.cz>, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 daňového řádu „pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona“. Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 daňového řádu „stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy“.

Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím, na jejím základě ještě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. „Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, <http://nalus.usoud.cz>). Pro úplnost lze dodat, že dle § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daně rozumí mj. právo kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době. Tento výklad pojmu daňové kontroly je v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu 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. Takový charakter vykazuje celá řada institutů, jež zvláštní předpisy správního práva označují jako kontrolu, např. kontrola prováděná Českou obchodní inspekcí, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí aj. 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.

Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený cum grano salis v důvodové zprávě k daňovému řádu (tisk č. 691, ČNR 1990 - 1992, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)). Podle ní „nedílnou součástí správy daní je daňová kontrola, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků“. Samotný zákonodárce tak poukazuje na podstatu institutu, kterou spatřuje v preventivním přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem.

Právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkácího řízení dle § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty s vytýkáčím řízením. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukázal v kontextu systematického výkladu daňového řádu na právní závěry vyslovené v disentaním stanovisku k nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle kterého „[o]ba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytýkácí řízení. (-) Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci ‚podezření‘ a jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytýkácího řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly“.

Nejvyšší správní soud vyjádřil také přesvědčení, že daňová kontrola nemůže být nazírána jako forma trestního obvinění dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola plnění jeho daňové povinnosti. Z odlišného stanoviska lze opět citovat, že „[u]platnění veřejné moci v trestním řízení a při daňové kontrole má podstatně odlišnou povahu a obsah, jejím předmětem je zcela něco jiného a diametrálně rozdílné je také postavení orgánů, které ji uplatňují, a těch, vůči nimž směřuje. Právě úvaha o presumpci viny (předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné jeho daňovou povinnost prověřit; viz bod 32 nálezu) je jednoznačným dokladem toho, k čemu takové povrchní připodobnění vede. Správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u něhož probíhá kontrola, zkrátil svou daňovou povinnost - správce daně pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil správně. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být

oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv“.

Nejvyšší správní soud uvedl, že ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené.

Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkázal na jeho bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, čj. 1 Afs 32/2005-44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005-92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, čj. 2 Aps 3/2006-53, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Nevyužije-li daňový subjekt možnosti bránit se podle něho nezákonně zahájené daňové kontrole cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jistě to nijak nebrání jeho možnosti namítat nezákonnost takového zahájení později v rámci žaloby proti rozhodnutí. Zároveň ovšem v tomto směru nevyužití prostředků ochrany, jimiž daňový subjekt disponoval, může zpochybnit věrohodnost později uplatněných námitek.

Ke kritériu přiměřenosti *stricto sensu* Nejvyšší správní soud konstatoval, že újma na právu jednotlivce na informační sebeurčení a zásah do jeho autonomní sféry není ve vztahu k zamýšlenému cíli nepřiměřená. Ústavní soud i Nejvyšší správní soud ve své dosavadní rozhodovací praxi k problematice daňové kontroly spíše rozšiřovaly prostor autonomní sféry daňového subjektu, i takový přístup má ovšem své hranice a nemůže ve svém důsledku vést k negaci smyslu institutu daňové kontroly. Z odlišného stanoviska lze připomenout, že právní úprava daňové kontroly neumožňuje „správci daně uplatňovat státní moc vůči daňovému subjektu svévolně. K tomu stačí odkázat na bohatou - a nutno říci, že i daňovým subjektům vstřícnou - judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 16 daňového řádu, publikovanou ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Za všechny stačí citovat úvahu obsaženou v rozhodnutí rozšířeného senátu č. 735/2006 Sb. NSS: „... je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžádání plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených

skutečností lze dovozovat, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů. Správce daně je tedy při daňové kontrole vázán nejen zákonnými omezeními, ale i řadou principů, na nichž je právní stát založen. Nelze však souhlasit s tím, aby tato omezení šla dále, než odpovídá účelu daňové kontroly, a aby tak v podstatné míře omezovala možnost jejího využití“.

Ústavní kautela minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je proto naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel při plném respektu k dlouhodobé judikatuře Ústavního soudu, včetně nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, že daňová kontrola ve věci stěžovatele nebyla zahájena nezákonně. Případné odchýlení se od citovaného nálezu se vedle shora nastíněné argumentace opírá o rovněž dříve zmíněnou odlišnost posuzovaných věcí.

Vzhledem ke shora uvedenému názoru Nejvyššího správního soudu, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti, dospěl Městský soud v Praze v projednávané věci k závěru, že se v případě zahájení daňové kontroly u žalobce o nezákonný zásah správce daně v daňovém řízení nejedná. Proto žalobu v této části jako nedůvodnou podle ustanovení § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst.1 věta první s.ř.s., podle něhož by právo na náhradu nákladů řízení podle úspěchu ve věci příslušelo žalovanému správnímu orgánu, jemuž však žádné nad rámec činnosti správního orgánu prokazatelné náklady řízení nevznikly.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 27. května 2013

JUDr. Hana Veberová, v.r.  
předsedkyně senátu