



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **J. Š.**, zastoupeného JUDr. Evou Novákovou, advokátkou se sídlem Křenová 65a, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2007, č. j. 8222/07-1102-702767 a č. j. 8223/07-1102-702767, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2009, č. j. 31 Ca 157/2007 - 53,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2009, č. j. 31 Ca 157/2007 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení rozsudku, kterým krajský soud zrušil jak obě shora uvedená rozhodnutí žalovaného, tak i jim předcházející rozhodnutí Finančního úřadu v Moravských Budějovicích. Těmito rozhodnutími byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2002 a 2003.

Krajský soud v odůvodnění uvedl zejména, že v průběhu řízení o žalobě byl přijat Ústavním soudem nálezný sp. zn. I. ÚS 1835/07, který ovlivnil zásadním způsobem náhled na počátek daňové kontroly, respektive na způsob a podmínky jejího zahájení. Soud si byl vědom, že takovou žalobní námitku vznesl žalobce až v doplnění žaloby po uplynutí dvouměsíční lhůty pro její podání, nicméně právě pro novost náhledu a tedy nemožnost uplatnit takovou námitku již dříve soud k této námitce přihlédl. Uvedl, že v případě judikatorního odklonu by k novému posouzení věci přihlédl i *ex officio*.

Zdůraznil, že pokud soud dospěje k závěru, že v přezkoumávané věci došlo k zahájení daňové kontroly neústavním způsobem tak, jak ho předestřel Ústavní soud ve zmíněném nálezu, jedná se vždy o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Soud z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 10. 2004 seznal, že po obsahové stránce protokol neobsahuje náležitosti požadované Ústavním soudem, obsahuje totiž pouze vymezení kontrolovaných zdaňovacích období a konkrétních daní, poučení o právech a povinnostech daňového subjektu s tím, že správci daně byly předány při ústním jednání dokumenty k prověření správnosti daně. Správcem daně nebyly sděleny důvody a konkrétní podezření, pro která byla daňová kontrola zahájena. Daňová kontrola byla tedy zahájena v rozporu s ústavním pořádkem. Protože na základě této kontroly byly vydány dodatečné platební výměry za roky 2002 a 2003, soud zrušil i tyto platební výměry, neboť vady spočívající v nezákonnosti daňové kontroly nelze odstranit v dalším řízení před žalovaným. Nezákonnost postupu byla založena již počátkem daňové kontroly, na jejích základech nemohou být tedy zbudována následná rozhodnutí (jak správce daně prvního stupně, tak ani žalovaného) a proto soud zrušil všechna uvedená rozhodnutí.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“); namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vadný postup soudu, jestliže přihlédl k opožděné žalobní námitce.

Stěžovatel tvrdí, že napadený rozsudek špatně chápe institut daňové kontroly. Nález Ústavního soudu, z něhož vycházel krajský soud je totiž závazný pouze pro konkrétní věc (pro její specifika), která byla předmětem řízení před Ústavním soudem. Tam skutečně šlo o extrémní situaci, kdy daňovou kontrolu správce daně zahájil jen pár dnů před uplynutím prekluzivní lhůty; její zahájení bylo proto překvapivé a jeho cílem bylo pouze obnovení běhu nové tříleté lhůty. Nyní souzená věc je však po stránce časového běhu v řízení zcela odlišná. Daňová kontrola a kontrolní činnost nemůže být postavena primárně na presumpci viny; daňová kontrola obecně je činností, při níž se pouze ověřuje shodnost existujícího skutečného stavu s tím, co daňový subjekt tvrdí ve svém daňovém přiznání. Daňová kontrola plní přece především preventivní funkci.

Apriorní sdělení důvodů, či dokonce již podezření před zahájením kontroly by se zcela míjelo se smyslem a posláním tohoto institutu. Stěžovateli je známo, že shodně je vnímán tento institut v celé Evropě; daňová kontrola plní převážně funkci preventivní, slouží k pouhému prověření správnosti přiznané daně.

Závěrem stěžovatel zdůraznil, že krajský soud neměl již vůbec přihlížet k opožděné žalobní námitce, upozorňující na nový nález Ústavního soudu a tedy na nový pohled na zahájení daňové kontroly. Žalobce takto doplnil žalobu po 18 měsících. Po celou dobu daňového řízení žalobce nevzneshl námitku překvapivé kontroly či námitku na postup správce daně při daňové kontrole. Krajský soud tedy pochybil, vycházel-li v odůvodnění rozsudku pouze z námitek uplatněných opožděně. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti přitakal správnosti právního názoru vyjádřeného krajským soudem a navrhl, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

Kasační stížnost je důvodná.

Ze správního a soudního spisu plynou následující pro věc relevantní skutečnosti:

Z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 10. 2004, č. j. 30326/04/332930/1225, plyne, že tímto úkonem byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2002 a 2003, kontrola daně z přidané hodnoty za I. až IV. čtvrtletí roku 2002 a období leden až prosinec roku 2003 a dále daně silniční za zdaňovací období roků 2002 a 2003. Žalobce byl poučen o souboru svých práv i povinností, jež mu v průběhu kontroly náleží. Součástí protokolu je poznámka, že žalobce předložil ke kontrole pět kusů pořadačů se svázanými písemnostmi a doklady.

Správce daně výzvou ze dne 19. 11. 2004 (žalobci doručenu dne 27. 11. 2004, jeho zástupci Ing. V. doručenu dne 24. 11. 2004) sdělil žalobci konkrétní pochybnosti (vyjádřené podrobně na sedmi listech výzvy) o správnosti výše příjmů a výdajů vykázaných v účetní evidenci předložené k daňové kontrole, jakož i pochybnosti o správnosti výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v záznamech pro daňové účely. Vyzval jej současně ke splnění požadavků ve výzvě vyjádřených, a to ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení výzvy.

V průběhu kontroly shromáždil správce daně množství materiálů, sloužících jako podklad pro rozhodnutí ve věci, proběhlo mnoho jednání mezi žalobcem a správcem daně a dne 25. 5. 2006 byla zpráva o daňové kontrole se zástupcem daňového subjektu Ing. V. projednána, o čemž svědčí protokol o ústním jednání č. j. 16180/06/332930/1225. Tímto úkonem byla *de facto* daňová kontrola ukončena.

Otázkou dodatečného uplatnění námitky poté, co došlo k judikatornímu zvratu nálezem Ústavního soudu se již zdejší soud podrobně zabýval v rozsudku ze dne 26. 10. 2006, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, ve vztahu k opožděně uplatněnému kasačnímu bodu a rovněž tak v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publ. č. 1743/2009 Sb. NSS, i k otázce opožděně vzneseného žalobního bodu (citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

V nyní projednávané věci je podstatné to, že uplatnění nového žalobního bodu žalobce spojil s odkazem na judikaturu správních soudů k otázce podmínek, za nichž nastává daňová prekluze ve smyslu § 47 daňového řádu právě ve spojení s novým názorem vysloveným v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, který striktně označil a konkretizoval podmínky pro zahájení daňové kontroly. Přesněji řečeno, žalobce nově (opožděnou žalobní námitkou) počal tvrdit, že v důsledku nového náhledu na podmínky pro zahájení daňové kontroly tato nebyla vůbec zahájena a proto nemohla být úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Dodatečné platební výměry, které byly předmětem soudního přezkoumání tak byly, dle

názoru žalobce (ve světle nové judikatury Ústavního soudu), vydány po uplynutí prekluzivní lhůty a k takovému stavu musí soud přihlížet *ex officio*.

V době podání žaloby stěžovatelem v této věci (24. 8. 2007) nebyl požadavek na sdělení konkrétních důvodů před zahájením daňové kontroly judikaturou nastolen. Podstatná pro věc je skutečnost, že nesplnění této podmínky by mohlo vyvolat absenci úkonu prolamujícího běh prekluzivní lhůty a právě v důsledku toho by mohla nastat situace, že daňová povinnost by mohla být správními orgány doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. K takové vadě však jsou povinny soudy přihlížet i bez žalobní námitky. Nález Ústavního soudu, jehož aplikace se žalobce počal v doplnění žaloby dovolávat, byl vydán až dne 18. 11. 2008.

Po účastnících žalobního řízení lze jistě spravedlivě požadovat, aby na principu *vigilantibus iura* postupovali v řízení zákonným způsobem a ve lhůtách, jež zákon stanoví s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponесou (i z hlediska nemožnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky.

S ohledem na shora uvedené však lze uzavřít, že v projednávané věci žalobce předmětnou žalobní námitku při respektování racionality jeho procesního počínání v řízení před krajským soudem uplatnit nemohl; proto je na místě, že soud porovnal žalobcovu situaci se stavem a podmínkami, které naznačil Ústavní soud v uváděném nálezu.

Není tedy vadou v postupu krajského soudu samotná skutečnost, že užití Ústavním soudem nastolených podmínek zvažoval. Způsob, jakým krajský soud tyto podmínky vyložil (aplikoval), však byl zcela vadný. Podle Nejvyššího správní soudu (jak vyloženo níže) tak striktní zásady pro zahájení daňové kontroly, jaké naznal krajský soud, z předmětného nálezu Ústavního soudu neplynou.

Nejvyšší správní soud se podrobně zabýval otázkou závaznosti uvedeného právního názoru Ústavního soudu již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, na který nyní odkazuje, z jehož úvah zcela vychází a přebírá.

Krajský soud v projednávané věci vycházel a odkazoval na nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (in: www.nalus.usud.cz).

V jeho odůvodnění Ústavní soud vyslovil, že „státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem, který již svou povahou představuje zásah do základního práva na vlastnictví, jež zároveň legitimuje. 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 (...) Z těchto ústavněprávních hledisek se daňové řízení a

jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé.“ Ústavní soud také konstatoval, že „(j)edním z procesních oprávnění, jímž je správce daně v průběhu daňového řízení nadán, je i daňová kontrola. (...) Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že "vyšetřovací" charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce. (...) Takové omezení, kromě toho, že musí být stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. V podmínkách materiálního právního státu je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinností nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl.“ V tomto ohledu Ústavní soud shledal „analogii s řízením trestním, v němž k omezení jednotlivce a realizaci vyšetřovacích pravomocí orgánů činných v trestním řízení nestačí prostá skutečnost, že cílem jejich činnosti je odhalovat a stíhat trestnou činnost, ale teprve skutečnost, že zde existuje konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní jednatel se dopustil protiprávního jednání. (...) Každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoli postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity.“ Konečně Ústavní soud uvedl, že „(v) případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (být i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc "na zkoušku". Vyloučení svévole zde má pak ještě jeden rozměr. V případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na "presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné - bez toho, že by zde existovalo konkrétní podezření správcem daně formulované - jeho daňovou povinnost přezkoumat a prověřit. Takový přístup by ovšem předpokládal, že daňovou kontrolu by měli správci daně provádět automaticky u všech daňových subjektů. Prvek libovůle a nahodilosti by byl v takovém případě dán i výběrem subjektů, u nichž je daňová kontrola prováděna, není-li a nemusela-li by být odůvodněna existencí konkrétního podezření.“

Platí, že právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva.

Z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu nicméně zároveň plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně. Ústavní soud tak např. 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 nálezu 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.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44 (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 nesoudržná 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“*.

Lze tak učinit dílčí závěr, že krajský soud i Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07; to však pouze za naplnění některé ze shora naznačených podmínek. Jinak řečeno, obecné soudy nesmí opomenout ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu a musí nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil. Při tom jsou vedeny úvahou, prezentovanou již v rozsudku ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 40. podle níž *„z ústavních norem plyne toliko cíl a nikoliv nutně i jediná cesta k tomuto cíli vedoucí. Jinak řečeno, úkolem Ústavního soudu v rovině ústavního pořádku je garantovat, aby*

v těchto případech nedocházelo k jevu označovanému jako denegatio iustitiae; úkolem správních soudů je pak podrobně vyargumentovat, které z možných řešení soudní ochrany je nejen ústavně konformní, nýbrž také nejefektivnější a nejracionalnější.“

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 „toto 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). 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).

K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce Ústavní soud dovodil, že se „daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení 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 sp. zn. II. ÚS 703/06).

Tyto ústavní mantinely postupu orgánů veřejné moci v rámci daňového řízení našly odraz v bohaté rozhodovací praxi Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, týkající se institutu daňové kontroly. V tomto směru je třeba vycházet ze skutečnosti, že daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom 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, www.nalus.usoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod 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“ (viz citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004, v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02). Pro úplnost lze dodat, že dle ustanovení § 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 plně 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 (podobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46).

Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený v důvodové zprávě k daňovému řádu (tisk č. 691, ČNR 1990-1992, 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 vytýkacího řízení dle ustanovení § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjatý právě s vytýkacím řízením. Nejvyšší správní soud

v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu daňového řádu na právní závěry vyslovené v disentaním stanovisku k citovanému nálezu Ústavního soudu 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 je rovněž přesvědčen, že daňová kontrola nemůže být srovnávána ani s institutem 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 zkrátí, 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 něž probíhá kontrola, zkrátí 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 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 ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním 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 odkazuje na svoji 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, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53).

Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu. Toto respektování nicméně nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. I zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že samotná a zcela obecná žalobcová námitka, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, nebyla krajským soudem posouzena při zvážení principů shora uvedených, závěr krajského soudu tak nemůže uspět. To především proto, že - jak plyne ze shora provedené argumentace - nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné.

Krajský soud však pochybil i v tom, že při svých úvahách vůbec nezohlednil konkrétní postup správních orgánů, nevzal totiž vůbec v úvahu, že v souzeném případě správce daně sdělil žalobci konkrétní důvody, pro které hodlá správnost předmětných daní prozkoumat.

Kasační soud se tak neztotožnil se závěrem krajského soudu, a proto jeho rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je soud vázán vysloveným právním názorem. Na tomto místě ještě ještě nutno upozornit na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, v němž se soud vyslovil k oprávněnosti postupu krajských soudů dle § 78 odst. 3 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. prosince 2009

JUDr. Lenka Kaniová

předsedkyně

senátu