



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Daniely Zemanové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci žalobce: **J. N.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2009, č. j. 1567/09-1100-603519, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 8. 2009, č. j. 31 Ca 29/2009 - 22,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 8. 2009, č. j. 31 Ca 29/2009 - 22, **s e z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen stěžovatel) domáhal zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 8. 2009, č. j. 31 Ca 29/2009 - 22, kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 2. 3. 2009, č. j. 1567/09-1100-603519, a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Moravské Třebové ze dne 16. 6. 2008, č. j. 27289/08/265970/5616, jímž byl žalobci na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 dodatečně stanoven základ daně ve výši -298.549 Kč, dodatečně vyměřena daň ve výši -67.752 Kč a dodatečně vyměřena daňová ztráta ve výši 778 Kč.

Jako právní důvody kasační stížnosti uvedl stěžovatel důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítal, že se krajský soud dopustil nesprávného výkladu ustanovení § 16 a § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon č. 337/1992 Sb.). Krajský soud vycházel pouze ze závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, aniž by se zabýval kauzou samotnou z hlediska jejích specifík, spisovým materiálem a k tomu rozhodnými skutečnostmi k posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí i ustálenou judikaturou. Stěžovatel konstatoval, že se v případě nálezu Ústavního soudu jedná o zcela ojedinělý právní názor k posouzení institutu daňové kontroly. Předsedkyně rozhodujícího senátu navíc podala k tomuto nálezu své odlišné stanovisko. Nález navíc nebyl zveřejněn ve Sbírce zákonů. Zcela zásadní je rozpornost právního názoru Ústavního soudu s právní úpravou zákona o správě daní a poplatků a účelem daňové kontroly, když nerozlišuje mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením. Stěžovatel uvedl, že případ souzený Ústavním soudem vykazuje taková specifika, která nejsou dána v případě žalobce. V případě souzeném Ústavním soudem došlo k zahájení kontroly v pátek 20. 12. 2002 těsně před Vánocemi, a to deset dnů před koncem prekluzivní lhůty. Ústavní soud nedospěl k obecnému závěru, že daňovou kontrolu nelze považovat za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, ale v bodě 42 nálezu se vyjádřil tak, že v daném případě nelze zahájení kontroly dne 20. 12. 2002, resp. daňovou kontrolu jako celek, považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně. Názor Ústavního soudu o tom, že je třeba vyžadovat existenci správce daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, je sice formulován poměrně obecně, stěžovatel v něm však postrádá specifikaci určité míry konkrétnosti pochybností či podezření, která by měla být důvodem pro zahájení daňové kontroly. Pokud by měl být závěr Ústavního soudu obecným pravidlem, jde o zásadně nový přístup, který správce daně v době zahájení kontroly v roce 2006 nemohl předpokládat. V další části kasační stížnosti stěžovatel ve vztahu k závěrům Ústavního soudu namítal, že není vůbec zřejmé, nakolik konkrétní má být podezření správce daně, přijetím závěrů Ústavního soudu by došlo k popření § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., neboť by správce daně musel daňový subjekt nejen kontrolovat, ale také vyhledávat daňové povinnosti daňových subjektů, závěry Ústavního soudu vydané v roce 2008 nelze aplikovat na kontrolu, která byla zahájena v roce 2006, názor Ústavního soudu je stanoviskem pouze dvou soudců, čímž byla oslabena jeho právní síla. Stěžovatel odkázal na odlišné stanovisko předsedkyně senátu Ústavního soudu, přičemž konstatoval, že se s ním ztotožňuje. Dále konstatoval, že pregnantní formulace důvodů pro zahájení daňové kontroly by mařila preventivní funkci daňové kontroly a mohla by vést ke snížení platební morálky daňových subjektů. Pokud by správce daně musel při zahájení kontroly formulovat konkrétní pochybnosti či podezření, většinou by to znamenalo, že by správce daně musel již před zahájením daňové kontroly nashromáždit určité důkazní prostředky, které by

ho k takovým konkrétním pochybnostem či podezřením vedly, tj. např. provést místní šetření u daňového subjektu a zjišťovat údaje z jeho účetních či daňových evidencí. Poté by daňový subjekt zpravidla využil toho, že by při zahájení daňové kontroly uvedl důvody pro podání dodatečného daňového přiznání, které by byly totožné s těmi, jež mu sdělil správce daně. Podle stěžovatele svévoli při zahájení daňové kontroly naopak zabráňuje náhodný výběr kontrolovaných daňových subjektů, neboť v tomto případě je více eliminován tzv. lidský faktor, zejména jsou-li subjekty ke kontrole vybírány na základě informací z daňových přiznání zpracovaných elektronicky. Obdobně je postupováno i v dalších evropských státech. Stěžovatel dále uvedl, že v žádném případě není možné jako podmínku zahájení daňové kontroly stanovit při jejím zahájení povinnost vyslovení apriorních důvodů správcem daně, což by bylo zcela v rozporu s právní úpravou, cílem daňové kontroly a jejím smyslem z hlediska zakotvení jako speciálního nástroje k daňovému řízení. Ministerstvo financí si vyžádalo z daňových správ jiných zemí prostřednictvím Evropské organizace daňových správ informaci o úpravě v daných zemích vztažené k daňové kontrole, přičemž výsledkem byl jednoznačný závěr o tom, že v dotčených zemích je možné daňovou kontrolu zahájit bez uvedení soudem požadovaných apriorních důvodů. Kromě nejednoznačných odpovědí je jedinou výjimkou Bělorusko, kde je situace vzhledem k reformám specifická. Ústavní soud zcela odhlédl od principu obsaženého v § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. Jedná se přitom o okolnosti mající pro daňový subjekt pozitivní význam při dodatečném stanovení základu daně a daně. Právě tento princip byl v řešené kauze aplikován a výsledkem daňové kontroly bylo dodatečné vyměření daňové ztráty namísto původně vyměřené daňové povinnosti, kterou si daňový subjekt sám nesprávně a ve svůj neprospěch vypočetl a přiznal. Pokud by měl být institut daňové kontroly chápán pouze jako nástroj na postižení již předem známého daňového deliktu, jednalo by se o nástroj výlučně negativně vymezený na postih daňového subjektu. Stěžovatel namítl, že se krajský soud nevypořádal se skutečností, že v dalším průběhu byly činěny úkony ke zjištěným konkrétním pochybením či dokonce určeny jednoznačné důkazy o porušení daňových zákonů ze strany žalobce a nevyslovuje, jaký vliv mohla mít taková zjištění na průběh řízení. Neurčuje tak, jak s takovými úkony správce daně nakládat a jak je interpretovat ve smyslu zákonné úpravy a především ve vztahu ke lhůtám podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Stěžovatel uvedl, že má za to, že daňová kontrola byla zahájena, probíhala a byla ukončena zcela v souladu s § 16 zákona č. 337/1992 Sb. v návaznosti na základní zásady daňového řízení a zcela v souladu s rozsáhlou judikaturou správních soudů a rozhodovací činností Ústavního soudu v dřívějších řízeních.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Krajský soud v Hradci Králové v odůvodnění rozsudku uvedl, že se žalobcem byl dne 3. 10. 2006 sepsán protokol podle § 10 zákona č. 337/1992 Sb., jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly podle § 16 téhož zákona. Vedle

identifikace žalobce a správce daně, data zahájení daňové kontroly a udělených poučení obsahoval protokol i výčet daní, konkrétně daně z příjmů za zdaňovací období roku 2003 a 2005 a poučení o právech a povinnostech žalobce vyplývajících z § 16 a § 41 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Obsah protokolu tvořil rovněž seznam dokladů a listin předložených žalobcem správci daně ke kontrole, a to jak za zdaňovací období roku 2003, tak i roku 2005. Krajský soud konstatoval, že posouzením tohoto úkonu učiněného správcem daně za účelem zahájení daňové kontroly dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Svůj závěr opřel o nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, ze kterého vyplývá povinnost správce daně sdělit při zahájení daňové kontroly konkrétní podezření o zkrácení daňové povinnosti daňovým subjektem. Pokud tak neučiní, nelze toto zahájení daňové kontroly považovat za úkon směřující k vyměření daně, který by podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. přerušil běh prekluzivní lhůty. Tento názor Ústavního soudu vyplynul mimo jiné ze zásady uvedené v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Při konstataci závěrů Ústavního soudu krajský soud dále mimo jiné uvedl, že podle stanoviska Ústavního soudu by se jednalo o realizaci svévole, pokud by mohl správce daně provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů. Přitom neústavnost takového postupu by nemohla být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke krácení daně skutečně došlo, neboť usvědčující důkazy byly opatřeny protiústavním postupem. Krajský soud uzavřel, že na základě závazného stanoviska Ústavního soudu musel krajský soud konstatovat, že v daném případě nelze zahájení daňové kontroly považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému vyměření daně, tedy úkon, který by byl způsobilý ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. přerušit běh prekluzivní lhůty. Protokol sepsaný dne 3. 10. 2006 neobsahuje základní náležitost požadovanou při zahájení daňové kontroly, a to sdělení konkrétních skutečností či podezření o zkrácení daňové povinnosti. Nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně způsobující přerušení běhu prekluzivní lhůty. Na základě těchto závěrů pak nezbyvá než konstatovat, že pokud správce daně vyměřil pravomocně daňovou povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 až k datu 4. 3. 2009, učinil tak po vypršení tříleté lhůty stanovené pro její vyměření. Krajský soud uvedl, že neseznal, že by tato lhůta byla ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. přerušena. Vzhledem k uvedenému je nepochybné, že za takový úkon nelze považovat protokol o zahájení daňové kontroly. Ze spisu dále nevyplývalo, že by správce daně či žalovaný učinil další úkony, které by přerušení prekluzivní lhůty mohly způsobit. Krajský soud konstatoval, že naopak zjistil, že další úkony se odvíjely od nezákonně zahájené kontroly a směřovaly pouze k projednání výsledku kontrolního zjištění.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Krajský soud odkazem na právní závěry Ústavního soudu uvedené v jeho nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), dospěl k závěru, že pokud protokol o zahájení daňové kontroly neobsahuje sdělení konkrétních skutečností či podezření o zkrácení daňové povinnosti, nelze jej považovat za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., tj. úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Obecným posouzením úkonů správce daně a žalovaného krajský soud současně dospěl k závěru, že pokud se jednotlivé úkony správních orgánů odvíjejí od nezákonně zahájené kontroly a směřují pouze k projednání výsledku kontrolního jednání, nelze je považovat za úkony ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.

Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu neztotožňuje.

Otázkou, zda existence konkrétních pochybností či podezření o správnosti přiznané daně je nutnou podmínkou pro zahájení daňové kontroly, jak ji formuloval Ústavní soud ve svém nálezu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07, se Nejvyšší správní soud zabýval především ve svém rozhodnutí ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaném pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud i v této věci zcela zastává názory vyslovené v těchto rozhodnutích a na obsah těchto rozhodnutí odkazuje.

V rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, Nejvyšší správní soud především uvedl, že „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, 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 zpochybnitelné, 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.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, 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 skutkové 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; nevypořádávala 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 nevypořádání 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 sp. zn. 2 Afs 79/2008, 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 nejrationálnější.“

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, www.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, tamtéž).

K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce Ústavní soud dovedl, 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, sp. zn. 2 Afs 144/2004, in: č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. „*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 uvedeného zákona „*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 zákona č. 337/1992 Sb. 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, sp. zn. 8 Afs 46/2009).

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 zákona č. 337/1992 Sb. (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 spjaty 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 vytýkací 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 vytýkacího 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 nazírána ani 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 něž 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 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. Zákonnodárce 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, nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrné, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.

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. Pouze má za to, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná v odůvodnění tohoto rozsudku: citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.“ Toliko citace důležitých pasáží z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52.

V nyní souzené věci krajský soud pochybil, když v pouhém neuvedení konkrétních skutečností či podezření o zkrácení daňové povinnosti v protokole o zahájení daňové kontroly spatřoval nezákonnost provedení daňové kontroly s konečným důsledkem prekluze práva doměřit daň. Je tomu tak především proto, jak naznačil Nejvyšší správní soud shora, že provedení tzv. namátkové kontroly není samo o sobě protizákonné. Není tudíž možné pouze na základě konstatování, že protokol o zahájení daňové kontroly neobsahuje uvedení konkrétních skutečností či podezření o zkrácení daňové povinnosti, dospět k závěru, že daňová kontrola není způsobilá být úkonem, který přerušuje běh prekluzivní lhůty stanovené k doměření daně.

Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že se krajský soud nezabýval konkrétními okolnostmi, které byly dány v případě žalobce, ani ustálenou judikaturou upravující standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, jak je Nejvyšší správní soud zmínil již shora. Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, v jím souzeném případě pod bodem 35 například uvedl, že *zvolený den zahájení kontroly je sám o sobě přinejmenším podezřelý, pokud se jednalo o pátek těsně před Vánocemi a vlastně deset dní před koncem prekluzivní lhůty*. V případě žalobce nebyl protokol o zahájení daňové kontroly sepsán těsně před koncem prekluzivní lhůty. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, protokol o zahájení daňové kontroly týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 byl sepsán dne 3. 10. 2006. Stalo se tak zcela v rámci lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Daňové přiznání žalobce podal dne 29. 6. 2006, jak vyplývá z otisku úřední razítka na přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Protokol o zahájení daňové kontroly tak byl sepsán po třech měsících a 4 dnech od podání daňového přiznání. Nelze tudíž vůbec hovořit o tom, že by snad sepsis protokolu měl sloužit toliko k prodloužení lhůty pro vyměření daně. V případě žalobce se taktéž nejednalo o formální zahájení daňové kontroly, jak jej definoval

Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96. Již při zahájení daňové kontroly byly od žalobce vyžádány na straně třetí protokolu specifikované účetní doklady, správce daně tudíž již dnem 3. 10. 2006 přistoupil k faktickému provádění daňové kontroly.

Pokud žalobce v žalobě namítal, že *nemůže z protokolu ani jiného dokumentu ze spisu vedeného správcem daně dovodit, že správcem daně byly jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly nebo jiném dokumentu důvody a podezření, pro které je daňová kontrola zahajována*, je nutné k jeho námitce uvést, že z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 5. 2008 vyplývá, že žalobce byl seznámen se zprávou o daňové kontrole, která byla v jednom vyhotovení předána k rukám jeho zástupce. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně podrobně popsal svá kontrolní zjištění. Nejpozději tímto okamžikem tak správce daně žalobci sdělil konkrétní skutečnosti či podezření o zkrácení daňové povinnosti. Jak však vyplývá z obsahu zprávy o daňové kontrole, stalo se tak s největší pravděpodobností mnohem dříve, což dokladují správcem daně zmíněné jednotlivé úkony činěné v průběhu daňové kontroly, které však vzhledem k současné neúplnosti spisového materiálu správních orgánů předloženého krajským soudem Nejvyššímu správnímu soudu k rozhodnutí o kasační stížnosti nelze blíže popsat. Těmito potencionálními úkony jsou především ústní jednání dne 2. 1. 2007, výzva správce daně ze dne 20. 3. 2007 a stanovisko správce daně ze dne 16. 8. 2007. Nelze tudíž bez dalšího dospět k závěru, že by snad žalobce v průběhu daňového řízení vůbec neznal konkrétní skutečnosti či podezření o zkrácení daňové povinnosti. Ostatně obsah výzvy správce daně ze dne 20. 3. 2007 žalobce částečně citoval v žalobě pod bodem V. odst. 2. Dlužno podotknout, že všechny tyto úkony byly učiněny, na rozdíl od věci souzené Ústavním soudem, dokonce ve lhůtě pro doměření daně podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.

Se zprávou o daňové kontrole byl žalobce seznámen dne 12. 5. 2008, dodatečný platební výměr byl vydán dne 16. 6. 2008 a žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 4. 3. 2009. K doměření daně tudíž došlo zcela ve lhůtě stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Podle § 47 odst. 2 uvedeného zákona byl běh lhůty přerušen okamžikem zahájení daňové kontroly dne 3. 10. 2006, tudíž lhůta pro doměření daně byla prodloužena do 31. 12. 2009. Krajský soud pochybil, když dospěl k závěru, že pokud protokol o zahájení daňové kontroly neobsahuje sdělení konkrétních skutečností či podezření o zkrácení daňové povinnosti, nelze jej považovat za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Krajský soud nebyl oprávněn konstatovat prekluzi práva doměřit daň, stejně tak jako nebyl oprávněn se věcně na podkladě konkrétních okolností případu žalobce nevypořádat s jednotlivými žalobními body žalobce.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a věc

mu vrátil k dalšímu řízení. Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku. O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., neboť neshledal důvod pro nařízení jednání.

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

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

V Brně dne 29. dubna 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu