

Spis 1 Afs 27/2010 byl spojen se spisem 1 Afs 26/2010 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



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 žalobkyně: **CeWe Color, a. s.**, se sídlem Kloknerova 24, Praha 4 - Chodov, zastoupena Ing. V. S., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 4. 2008, č. j. 4380/08-1300/506934, č. j. 4333/08-1300-506934, č. j. 4378/08-1300-506934, č. j. 4373/08-1300/506934, č. j. 4377/08-1300-506934, č. j. 4381/08-1300-506934, č. j. 4382/08-1300-506934, č. j. 4383/08-1300-506934, č. j. 4384/08-1300-506934, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2009, č. j. 15 Ca 108/2008 - 122, a ze dne 17. 12. 2009, č. j. 15 Ca 107/2008 - 136, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 1. 2010, č. j. 15 Ca 107/2008 - 150,

takto:

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 26/2010 a 1 Afs 27/2010 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 26/2010.
- II. Řízení o kasační stížnosti proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 12. 2009, č. j. 15 Ca 107/2008 - 136, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 1. 2010, č. j. 15 Ca 107/2008 - 150, **se zastavuje**.
- III. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2009, č. j. 15 Ca 108/2008 - 122, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

IV. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 12. 2009, č. j. 15 Ca 107/2008 - 136, se ve výrocích I. a III. **z r u š u j e** a věc se v tomto rozsahu **v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Teplicích (dále jen „správce daně“) zahájil dne 26. 1. 2005 u žalobkyně kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2003 a leden až březen 2004. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně opakovaně nesprávně uplatňovala nárok na odpočet DPH na vstupu či nepřiznala DPH na výstupu u následujících typů transakcí. V prvé řadě stěžovatelka neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění, které přijala od pana R. K., který pro žalobkyni svázal zakázky na trase G7. Pan K. totiž není od 24. 9. 2002 plátcem DPH. Druhým typem pochybení bylo nepřiznání DPH na výstupu za výdej zboží zákazníkům v rámci věrnostního systému (za nasbírané body). Třetí typ pochybení se týkal částek poskytovaných zaměstnancům žalobkyně na pohonné hmoty a mytí vozidel užívaných i k soukromým účelům nad rámec sjednaného paušálu. Tyto částky překračující paušál hradila žalobkyně, nepožadovala na zaměstnancích jejich proplacení a neodváděla z nich DPH. Žalobkyně dále nepřiznala na výstupu daň z částek za aktivaci internetu a měsíčního poplatku, které měla žalobkyně přeučtovat své dceřiné společnosti, což však neučinila. V jednom případě žalobkyně neprokázala, že zboží vyvezla na Slovensko, a jedná se tudíž o zboží osvobozené od daně. Správce daně žalobkyni neuznal ani nárok na odpočet DPH na základě daňového dokladu od společnosti IDEAL-Trade Service, spol. s r. o. za obstarání převodu práva užívání ochranné známky.

[2] Na základě těchto zjištění doměřil správce daně žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 8. 2006 DPH za jednotlivá zdaňovací období. Za zdaňovací období leden 2003 se jedná o částku ve výši 3935 Kč (výměr čj. 136404/06/210913/0170), za zdaňovací období únor 2003 o částku ve výši 6146 Kč (výměr čj. 136413/06/210913/0170), za zdaňovací období březen 2003 o částku ve výši 6704 Kč (výměr čj. 136417/06/210913/0170), za zdaňovací období duben 2003 o částku ve výši 6191 Kč (výměr čj. 136419/06/210913/0170), za zdaňovací období květen 2003 o částku ve výši 7284 Kč (výměr čj. 136420/06/210913/0170), za zdaňovací období červen 2003 o částku ve výši 9113 Kč (výměr čj. 136421/06/210913/0170), za zdaňovací období červenec 2003 o částku ve výši 6298 Kč (výměr čj. 136422/06/210913/0170), za zdaňovací období srpen 2003 o částku ve výši 7584 Kč (výměr čj. 136423/06/210913/0170), za zdaňovací období září 2003 o částku ve výši 1 718 562 Kč (výměr čj. 136424/06/210913/0170), za zdaňovací období říjen 2003 o částku ve výši 7260 Kč (výměr čj. 136426/06/210913/0170), za zdaňovací období listopad 2003 o částku ve výši 70 Kč (výměr čj. 136427/06/210913/0170), za zdaňovací období prosinec 2003 o částku ve výši 132 Kč

(výměr čj. 136429/06/210913/0170), za zdaňovací období únor 2004 o částku ve výši 5867 Kč (výměr čj. 136430/06/210913/0170), za zdaňovací období březen 2004 o částku ve výši 62 Kč (výměr čj. 136431/06/210913/0170).

[3] Žalobkyně podala proti všem dodatečným platebním výměrům odvolání. Žalovaný připustil, že se správce daně dopustil při ukončování daňové kontroly procesních vad. Proto přikročil prostřednictvím správce daně k odstranění těchto vad v odvolacím řízení. Následně všechna odvolání zamítl rozhodnutími uvedenými v záhlaví rozsudku, neboť neshledal námitky žalobkyně důvodnými.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného dvěma žalobami u krajského soudu. Krajský soud zrušil výrokem II. rozsudku ze dne 17. 12. 2009, čj. 15 Ca 107/2008 - 136 (ve spojení s opravným usnesením ze dne 7. 1. 2010), rozhodnutí žalovaného čj. 4384/08-1300/506934 a jemu předcházející dodatečný platební výměr pro vady řízení. Zbylá rozhodnutí uvedená

v záhlaví rozsudku, jakož i jim předcházející dodatečné platební výměry zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2009, čj. 15 Ca 108/2008 - 122, a výrokem I. rozsudku ze dne 17. 12. 2009, čj. 15 Ca 107/2008 - 136, pro nezákonnost. Nezákonnost těchto rozhodnutí spatřuje krajský soud v tom, že jimi byla pravomocně vyměřena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud nepřistoupil k přezkoumání prekluze práva doměřit daň na základě námitky žalobkyně, uplatněné až v několikátém doplnění žaloby, nýbrž z úřední povinnosti. Při hodnocení této otázky vycházel krajský soud z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle něhož tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla. Ústavní soud dále v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, judikoval, že má-li být daňová kontrola skutečně úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití. Ze strany správního orgánu musí být dána konkrétní pochybnost, pro kterou se provádí daňová kontrola.

[5] Po přezkoumání obsahu protokolu ze dne 26. 1. 2005, čj. 12489/05/210932/0140, o zahájení daňové kontroly dospěl krajský soud k závěru, že daňová kontrola nebyla provedena v souladu se zákonem a ústavními principy. Předmětný protokol totiž neosvědčuje existenci důvodů, resp. existenci podezření správce daně, že daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla krácena. Dle názoru krajského soudu trpí úkon daňové kontroly v daných případech zásadním nedostatkem, pro který jej lze hodnotit jako ryze formální, a proto neústavní. Jde o nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení žalobkyni, jakož i jejich vyjádření v protokolu o ústním jednání ze dne 26. 1. 2005. Neústavnost takového postupu nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke krácení daně ze strany žalobkyně skutečně došlo, a to proto, že daňová kontrola představuje jeden (nedělitelný) procesní úkon a že „usvědčující“ důkazy byly opatřeny protiústavním postupem. Krajský soud se neztotožnil s opačným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46. Základní principy právního státu zakotvené v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2

odst. 3 Ústavy nelze vztahovat jen na fyzické osoby, ale je nutné je vykládat zcela obecně ve vztahu ke všem subjektům práva. Omezení dopadu předmětného nálezu Ústavního soudu pouze na fyzické osoby by zakládalo ničím neodůvodněnou rozdílnost postavení daňových subjektů v daňovém řízení. Daňový řád přiznává zásadně všem daňovým subjektům bez rozdílu stejné procesní postavení. Zahájením daňové kontroly dne 26. 1. 2005 nedošlo k stavění běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

[6] Vydáním platebního výměru nedochází dle krajského soudu k přerušení běhu prekluzivní lhůty (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94). Žádný další úkon před uplynutím prekluzivní lhůty již nebyl správcem daně ani žalovaným učiněn. Další úkony správce daně, ke kterým došlo v průběhu odvolacího řízení, již nemohou mít v dané věci z hlediska prekluze práva doměřit daň žádný význam, neboť k nim došlo až po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Pouze ve vztahu k rozhodnutí žalovaného čj. 4384/08-1300-506934 (zdaňovací období březen 2004) krajský soud dovodil, že ústní jednání, které proběhlo dne 26. 3. 2007, přerušilo běh prekluzivní lhůty. Ve vztahu k tomuto rozhodnutí shledal krajský soud vadu řízení v tom, že daň byla doměřena na základě nezákonně získaných důkazů, neboť daňová kontrola byla zahájena bez řádného uvedení důvodů. Opatřené důkazy jsou proto plodem z otráveného stromu.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti oběma rozsudkům krajského soudu včasné kasační stížnosti, které následně na výzvu soudu doplnil o konkrétní důvody. Stěžovatel v kasačních stížnostech uvádí, že je podává z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítá, že krajský soud vycházel z nálezů sp. zn. I. ÚS 1835/07 a I. ÚS 1611/07 a rozsudků NSS čj. 1 Afs 145/2008 - 135 a sp. zn. 2 Afs 69/2004, aniž by se zabýval kauzou samotnou z hlediska jejích specifik, spisovým materiálem a skutečnostmi rozhodnými pro posouzení zákonnosti rozhodnutí. Stejně tak krajský soud pominul závěry rozsudku NSS čj. 8 Afs 46/2009 - 46. Právní názor vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je zcela ojedinělý, byl vysloven pouze v jediném nálezu, přičemž předsedkyně rozhodujícího senátu podala k tomuto nálezu odlišné stanovisko. Tento právní názor nepředstavuje konstantní judikaturu Ústavního soudu či soudů správních, navíc je rozporný s právní úpravou daňového řádu. Nález nebyl uveřejněn ve Sbírce zákonů, přitom právě tímto uveřejněním by mohl dát Ústavní soud jasně najevo, že jeho názor má všeobecný význam.

[8] Dle stěžovatele je nutné zodpovědět otázku, zda předmětný nález je rozhodnutím zásadním v tom smyslu, že je v něm dán výklad, který je možno obecně vztáhnout na všechny případy, v nichž je při rozhodování aplikována stejná právní norma. Pokud by se mělo jednat o obecné pravidlo, jde skutečně o zásadně nový přístup a ani správce daně nemohl předpokládat v době zahájení daňové kontroly v roce 2006, že dojde k takovému

výkladovému posunu v otázce zahajování daňové kontroly. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na zásadu předvídatelnosti soudních rozhodnutí.

[9] Z nálezu není zřejmé, nakolik konkrétní má být podezření správce daně, zda stačí výpověď osoby přezvědné, anonymní podání, nesrovnalosti u jiného daňového subjektu, který s kontrolovaným daňovým subjektem obchoduje atd. Jestliže by daňová správa přijala názor obsažený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, byl by popřen § 31 odst. 9 daňového řádu, který ukládá důkazní povinnost daňovému subjektu. Na základě zmiňovaného nálezu lze však dovodit, že daňová správa by musela daňový subjekt nejen kontrolovat, ale i vyhledávat jeho daňové povinnosti. Ve vztahu k časové působnosti rozhodovací činnosti soudů stěžovatel poukazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 8 As 47/2005. Stěžovatel se domnívá, že nález vydaný v roce 2008 nelze aplikovat na kontrolu zahájenou v roce 2005.

[10] Stěžovatel dále v kasačních stížnostech obsáhle cituje z odlišného stanoviska předsedkyně senátu JUDr. Ivany Janů k nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, s nímž se stěžovatel ztotožňuje a odkazuje na něj. Stěžovatel z tohoto odlišného stanoviska přebírá tu část argumentace zabývající se odlišnostmi mezi daňovou kontrolou a výzvou dle § 43 daňového řádu a poukazující na striktní podmínky vztahující se k daňové kontrole, které dovodila judikatura.

[11] Stěžovatel dále uvádí, že většina daňových subjektů uznává možnost provést daňovou kontrolu i bez uvedení konkrétního důvodu, tj. preventivní funkci daňové kontroly. Pregnantní formulace důvodů pro zahájení daňové kontroly by mařila její preventivní funkci a mohla by vést ke snížení platební morálky daňových subjektů. Znamenalo by to totiž, že by správce daně musel již před zahájením daňové kontroly nashromáždit určité důkazní prostředky, které by ho k takovým konkrétním pochybnostem či podezřením vedly. Z nálezu Ústavního soudu plyne, že daňová kontrola je nástrojem k postižení již předem známého daňového deliktu. Toto pojetí se však zcela míjí s koncepcí daňového řádu a jeho aplikací v praxi. Ze základních zásad, daňového řádu a ani z práva daňového subjektu na informační autonomii neplyne požadavek, aby preventivní úkon musel být podmíněn konkrétním podezřením na nedostatečné splnění daňové povinnosti.

[12] Dle odpovědi na dotaz Ministerstva financí učiněného prostřednictvím Evropské organizace daňových správ (IOTA) u daňových správ jiných zemí je zcela jednoznačné, že v dotčených zemích je možné zahájit daňovou kontrolu bez uvedení soudem požadovaných apriorních důvodů.

[13] Nezákonnost rozsudků krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud opřel svůj právní závěr o názor vyjádřený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Je zřejmé, že v tomto nálezu Ústavní soud ve svých závěrech zcela odhlédl od principu obsaženého v § 16 odst. 8 daňového řádu, dle něhož je správce daně povinen přihlídnout při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Jedná se přitom o okolnosti mající pro daňový subjekt pozitivní význam při dodatečném stanovení základu daně. Právě tento princip byl správcem daně aplikován v kauze, k níž se nález vztahuje.

[14] Stěžovatel shrnuje, že daňová kontrola byla v těchto věcech zahájena jako úkon ústavně konformní, správný, určitý a srozumitelný, a proto založila nový běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 daňového řádu. Na podporu těchto tvrzení lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 29 Ca 114/2008 - 177 ze dne 31. 7. 2009, či Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 41/2009 ze dne 10. 6. 2009.

[15] Nepřezkoumatelnost rozsudků krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že kdyby soud nesprávně neposoudil zahájení daňové kontroly jako úkon, který nebyl proveden v souladu se zákonem a ústavními principy, nemohl by dospět k závěru, že došlo k pravomocnému doměření daně až po uplynutí prekluzivní lhůty a nezrušil by rozhodnutí stěžovatele a správce daně z moci úřední.

[16] Na závěr stěžovatel uvádí, že v kontextu výše uvedených námitek napadá i výrok o náhradě nákladů řízení. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalobkyně

[17] Žalobkyně ve svých vyjádřeních ze dne 2. 4. 2010 ke kasačním stížnostem uvedla, že souhlasí s právním názorem krajského soudu, neboť tento názor respektuje dosud platné stanovisko Ústavního soudu k dané otázce. Tentýž názor reflektuje i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2009, čj. 31 Ca 157/2007 - 53. Ve světle nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je nutno považovat postup správce daně v předmětné daňové kontrole za nezákonný, neboť kontrola byla zahájena nezákonným způsobem. V souladu s tímto právním názorem rozhodl i Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 20. 10. 2009, čj. 44 Ca 100/2009 - 29. Žalobkyně si je vědoma toho, že Nejvyšší správní soud vydal dne 26. 10. 2009 rozhodnutí, které obsahuje odlišný názor oproti nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Je však toho názoru, že dokud nebude předmětný nález revidován ze strany samotného Ústavního soudu, je z něj třeba v obdobných kauzách vycházet a respektovat jej jako ústavně konformní výklad § 16 daňového řádu. Na závěr žalobkyně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti zamítl.

IV.

Spojení věcí

[18] Jelikož se obě kasační stížnosti týkají týchž účastníků řízení, skutkově i právně shodných otázek a obsahují totožné kasační námítky, které směřují proti týmž důvodům rozsudků krajského soudu, přistoupil Nejvyšší správní soud v souladu s § 39 odst. 1 použitého na základě § 120 s. ř. s. ke spojení věcí a jejich společnému projednání.

V.

Částečné zastavení řízení o kasačních stížnostech

[19] Stěžovatel podal dne 28. 12. 2009 blanketní kasační stížnost, jíž napadl v celém rozsahu rozsudek krajského soudu ze dne 17. 12. 2009, čj. 15 Ca 107/2008 - 136 (č. l. 144 soudního spisu sp. zn. 15 Ca 107/2008). Krajský soud poté usnesením ze dne 7. 1. 2010, čj. 15 Ca 107/2008 - 150, opravil výrok II. tohoto rozsudku tak, že opravil číslo jednací rušeného rozhodnutí stěžovatele. V doplnění kasační stížnosti ze dne 5. 2. 2010 vzal stěžovatel zpět kasační stížnost v části směřující proti výroku II. rozsudku ze dne 17. 12. 2009, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 1. 2010.

[20] Jelikož projev vůle stěžovatele vzít v části zpět podanou kasační stížnost nebudí pochybnosti, zastavil Nejvyšší správní soud na základě § 47 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. řízení o kasační stížnosti proti výroku II. rozsudku krajského soudu ze dne 17. 12. 2009, čj. 15 Ca 107/2008 - 136, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 1. 2010.

VI.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[21] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[22] Jádrem jediné kasační námitky je posouzení právní otázky, zda byla daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem, a tudíž zda má tento úkon za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., část VI.A.]. Ačkoliv stěžovatel v kasačních stížnostech dále hovoří o nepřezkoumatelnosti rozsudků pro nedostatek důvodů [důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], má tím v podstatě na mysli pouze to, že jestliže by se výše uvedená kasační námitka dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ukázala opodstatněnou, nebyl by dán důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele krajským soudem. Nejvyšší správní soud přihlédl z úřední povinnosti k vadě řízení před krajským soudem, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí (§ 109 odst. 3 s. ř. s., část VI.B.).

VI.A.

Zákonnost zahájení daňové kontroly, prekluze práva doměřit daň

[23] Nejvyšší správní soud ověřil ve správním spisu, že protokol o ústním jednání ze dne 26. 1. 2005, čj. 12489/05/210932/0140, jímž byla u žalobkyně zahájena kontrola mimo jiné daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2003 a leden až březen 2004, obsahuje pouze poučení žalobkyně o jejích právech a povinnostech během daňové kontroly (§ 16 daňového řádu). Žalobkyně byla dále upozorněna na možnost uložení pokuty dle § 37 daňového řádu, pokud nesplní ve stanovených lhůtách povinnosti nepeněžitě povahy. Dále byla žalobkyně poučena o tom, že až do ukončení daňové kontroly nemůže podat dodatečné daňové přiznání (§ 41 odst. 2 daňového řádu). Správce daně předal žalobkyni pověření ředitele správce daně č. 5/2005 k zahájení a provedení

daňové kontroly. Protokol o ústním jednání neobsahuje žádné důvody, které vedly správce daně k zahájení daňové kontroly.

[24] Podstatou nyní projednávaných kasační stížností je právě otázka, zda zahájení daňové kontroly bez toho, že by byly daňovému subjektu sděleny důvody pro její zahájení, je v souladu se zákonem a ústavním pořádkem. S touto otázkou úzce souvisí hodnocení provedené daňové kontroly z pohledu § 47 odst. 2 daňového řádu, tedy zda takováto kontrola je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty. Tyto otázky řešil Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (přístupný na <http://nalus.usoud.cz>), o nějž krajský soud opřel své rozhodnutí a z jehož odůvodnění krajský soud rozsáhle cituje ve svém rozsudku. Otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v tomto nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46 ve věci *NEW ONTARIO s. r. o.* (publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS), a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52 ve věci *E. T. Holding, spol. s r. o.* (publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS), na nějž navázal rozsudek ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Aps 2/2010 - 54 ve věci *CIKO s. r. o.*, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010 - 70 ve věci *HOFFMANN spol. s r. o. Chrudim* (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz).

[25] Pokud jde o závaznost nálezů Ústavního soudu, je třeba důrazně odmítnout tezi stěžovatele, že závaznost nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je oslabena tím, že nebyl publikován ve Sbírce zákonů ani Sbírce nálezů a usnesení. K otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu se Nejvyšší správní soud v obecné rovině vyslovil v rozsudku ve věci *E. T. Holding* (cit. v bodě [24] shora): „[P]rávní 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.“ V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dále cituje z nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007 (N 190/47 SbNU 465), dle něhož „[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.“

[26] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ve věci *E. T. Holding* vyšel z rozsudku NSS ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44, dle něhož „jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, 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.“

[27] V návaznosti na tato východiska dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *E. T. Holding* k závěru, že nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevyporádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního 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.“ Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomie sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud se i v nyní projednávaných věcech domnívá, že z právě předestřených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu. Důvodem pro odchýlení se od právního názoru vyjádřeného v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 není ta skutečnost, že nález byl vydán ve věci daňové kontroly provedené u fyzické osoby, kdežto v nyní projednávané věci je daňovým subjektem právnická osoba (k tomu viz opět rozsudek ve věci *E. T. Holding*).

[28] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (cit. v bodě [24] shora) považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy. Naproti tomu vytykáací řízení dle § 43 daňového řádu je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytykáacího řízení je, že vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně musí ve výzvě dle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102). Zásadním

rozdílem mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením je, že v případě vytýkacího řízení daňový řád vyžaduje, aby správce daně před jeho zahájením disponoval konkrétními pochybnostmi a sdělil je daňovému subjektu. Na tuto skutečnost poukazuje i odlišné stanovisko předsedkyně senátu JUDr. Ivany Janů k nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. JUDr. Ivana Janů ve svém odlišném stanovisku, stejně jako následně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *E. T. Holding*, odmítly nahlížet na daňovou kontrolu jako na formu trestního obvinění. Na této myšlence je naopak postaven již několikrát zmiňovaný nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07.

[29] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně byl oprávněn zahájit u žalobkyně daňovou kontrolu, aniž disponoval konkrétním podezřením, že žalobkyně přiznala svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. Správce daně nebyl tudíž povinen sdělit žalobkyni důvody pro zahájení daňové kontroly. Tento právní názor přitom ob stojí i v testu proporcionality (v podrobnostech viz judikatura NSS cit. v bodě [24] shora, zejména rozsudek ve věci *E. T. Holding*). Daňová kontrola provedená u žalobkyně byla zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem a představuje úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové prekluzivní lhůty, neboť byl učiněn zcela nepochybně v průběhu původní lhůty k vyměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly dne 26. 1. 2005 založilo běh nové prekluzivní lhůty, která uplynula dnem 31. 12. 2008. Daň z přidané hodnoty za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období byla žalobkyni pravomocně doměřena dne 4. 4. 2008. Je tedy zcela zřejmé, že daň byla žalobkyni doměřena v rámci prekluzivní lhůty (viz rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004 - 61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud již pro nadbytečnost nemusel zvažovat, zda rovněž některé z úkonů provedených správcem daně v průběhu odvolacího řízení nepřerušily prekluzivní lhůtu a nezaložily běh lhůty nové.

[30] Na závěr Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2009, čj. 31 Ca 157/2007 - 53, jehož závěrů se žalobkyně dovolává na podporu svých tvrzení, byl zdejším soudem zrušen rozsudkem čj. 1 Afs 84/2009 - 90 (cit. v bodě [24] shora). K tomu lze doplnit, že judikatura krajských soudů nezavazuje Nejvyšší správní soud při jeho rozhodovací činnosti, neboť je to právě tento soud, kdo je povolán k sjednocování judikatury a zajišťování zákonnosti rozhodnutí krajských soudů cestou rozhodování o kasačních stížnostech (§ 12 odst. 1 s. ř. s.).

[31] Tato kasační námitka je tedy důvodná.

VI.B.

Vada řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí

[32] Nejvyšší správní soud dále musel z úřední povinnosti přihlídnout i k vadě řízení vedeného pod sp. zn. 15 Ca 108/2008, která mohla mít vliv na zákonnost rozsudku (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Tato vada spočívá v tom, že krajský soud nezaslal stěžovateli na vědomí podání žalobkyně ze dne 1. 6. 2009 označené jako II. doplnění žaloby (č. l. 117 - 119 soudního spisu).

[33] Nejvyšší správní soud předesílá, že zásada rovnosti účastníků řízení je ukotvena v § 36 odst. 1 s. ř. s., dle něhož je soud povinen poskytnout účastníkům stejné možnosti k uplatnění jejich práv. Doručováním vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům se Nejvyšší správní soud velmi podrobně zabýval v rozsudku ze dne 6. 12. 2007, čj. 2 Afs 91/2007 - 90. Podle tohoto rozsudku je komunikace mezi soudem a účastníky upravena v § 74 s. ř. s., tímto ustanovením se však nevyčerpává. Je především nezbytné vycházet ze zásady rovnosti zbraní v soudním řízení jakožto jedním z aspektů práva na spravedlivý proces. Pokud soud rozhoduje o věci samé bez jednání, je nezbytné, aby účastníci řízení měli k dispozici všechny podklady, ze kterých bude soud při samotném rozhodování vycházet. Účastníci řízení mohou legitimně očekávat, že budou soudem dotázáni, zda určitý dokument vyžaduje jejich specifické vyjádření. V rozsudku čj. 2 Afs 91/2007 - 90 jsou uvedeny jednotlivé okolnosti, ke kterým je nutno přihlížet při hodnocení intenzity vady řízení spočívající v tom, že soud nedoručil vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům. Rozhodující je, zda vyjádření mělo za cíl ovlivnit rozhodnutí soudu, zda soud z něho ve svém rozhodnutí vyšel, do jaké míry opřel výrok a odůvodnění rozhodnutí o obsah vyjádření a zda bylo ve věci nařízeno jednání. Shodně rozhodl Nejvyšší správní soud o této otázce v rozsudku ze dne 5. 6. 2008, čj. 1 Afs 20/2008 - 152 ve věci *Lumius, spol. s r. o.*, rozsudku ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 118/2009 - 76, nebo rozsudku ze dne 3. 3. 2010, čj. 1 As 85/2009 - 108 ve věci *STAVBA, k. s.*

[34] Ze soudního spisu sp. zn. 15 Ca 108/2008 vyplývá, že žalobkyně vnesla do soudního řízení otázku zákonnosti zahájení daňové kontroly podáním ze dne 19. 5. 2009 (č. l. 105 - 108). V něm s odkazem na náleznost sp. zn. I. ÚS 1835/07 tvrdila, že daňová kontrola byla zahájena protiústavním způsobem, což má za následek její nezákonnost. Z toho důvodu k ní nelze přihlížet, stejně jako k jejímu výsledku a zjištěním správce daně. Doplnění žaloby obdržel stěžovatel od krajského soudu dne 27. 5. 2009 (viz doručení založená na č. l. 116). Poté zaslala žalobkyně krajskému soudu podání ze dne 1. 6. 2009 označené jako II. doplnění žaloby (č. l. 117 - 119). V tomto podání žalobkyně navázala na podání ze dne 19. 5. 2009. Doslovně uvedla: „*Nezákonnost daňové kontroly má jeden zásadní důsledek, který žalobkyně v uvedeném doplnění žaloby naznačila a který je potřeba více rozvést. Tím důsledkem je skutečnost, že k této daňové kontrole nelze pro její nezákonnost vůbec přihlížet a není možné ji považovat za úkon, který ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. [...] přerušuje běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně.*“ Žalobkyně dále uvedla, že vznáší námitku prekluze. V podání rovněž citovala z rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2008, sp. zn. 8 Afs 48/2006, dle něhož vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty zatěžuje řízení vadou, která vylučuje možnost jakéhokoliv pokračování v daňovém řízení a jeho završení rozhodnutím. Toto podání bylo zcela nepochybně učiněno žalobkyní s cílem ovlivnit rozhodnutí soudu ve věci samé. Ačkoliv otázku nezákonnosti zahájení daňové kontroly vnesla žalobkyně do řízení již podáním ze dne 19. 5. 2009, sama považovala za důležité doplnit jej o zcela jasně formulovanou a odůvodněnou námitku prekluze práva doměřit daň.

[35] Krajský soud toto podání žalobkyně nedoručil stěžovateli, ve věci rozhodl bez jednání a rozsudek ze dne 30. 11. 2009 doručil stěžovateli dne 1. 12. 2009. Zástupce stěžovatele osobně převzal II. doplnění žaloby ze dne 1. 6. 2009 až dne 7. 12. 2009, kdy se bez výzvy dostavil ke krajskému soudu (č. l. 129). Krajský soud shrnul podání žalobkyně

ze dne 1. 6. 2009 ve dvou odstavcích na straně 7 dole rozsudku. Prekluze práva doměřit daň, kterou žalobkyně v tomto podání explicitně namítla, se stala stěžejním důvodem rozsudku krajského soudu.

[36] Lze tedy shrnout, že podání žalobkyně ze dne 1. 6. 2009 mělo za cíl ovlivnit rozhodnutí soudu, soud jeho obsah v rozsudku zrekapituloval a v podání obsažená argumentace je jediným důvodem, na němž spočívá zrušující rozsudek krajského soudu. Krajský soud se dopustil v řízení vedeném pod sp. zn. 15 Ca 108/2008 vady. Důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu je jen taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost jeho výroku. Vada musí dosahovat takové intenzity, že nelze s určitostí říci, že pokud by nenastala, byl by výrok rozhodnutí totožný (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, čj. 6 Ads 57/2004 - 59, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008, čj. 1 Afs 11/2008 - 72). Zásada rovnosti účastníků řízení a s ní související právo vyjádřit se k relevantním přednesům účastníků je jedním z pilířů soudního řízení správního a ostatně řízení před soudy vůbec. Krajský soud porušil tuto zásadu v daném řízení tak závažným způsobem, že nelze jednoznačně vyloučit, že tato vada nemohla mít vliv na zákonnost rozsudku (shodně rozsudek ve věci *STAVBA*, *k. s.*, cit. v bodě [33] shora).

[37] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že k prekluzi práva doměřit daň je soud povinen přihlédnout i bez námítky. Ostatně krajský soud v rozsudku uvedl, že se touto otázkou zabýval z úřední povinnosti. Byla-li však tato otázka vnesena do řízení žalobkyní, měl stěžovatel právo vyjádřit se k ní (srov. rozsudek ve věci *STAVBA*, *k. s.*). Tento závěr platí tím spíše, že důvod zrušujícího rozsudku plně koresponduje s obsahem podání žalobkyně ze dne 1. 6. 2009. Stěžovatel nedostal od krajského soudu příležitost vyjádřit se k otázce prekluze práva doměřit daň, ačkoliv s ohledem na obsah podání žalobkyně bylo zřejmé, že se krajský soud bude muset touto otázkou zabývat a vypořádat se s ní.

VII.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[38] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné, a tak dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozsudky krajského soudu a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V nich bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[39] V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o těchto kasačních stížnostech (110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. května 2010

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu