

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **E.T. Holding, spol. s r. o.,** se sídlem Zahradní 225, Písek, zastoupeného Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční úřad v Písku,** se sídlem Nábřeží 1. máje 2259, Písek, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 6. 2009, č. j. 10 Ca 41/2009 - 23,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti nezákonnému zásahu Finančního ředitelství v Písku („žalovaný“), spočívajícímu v provádění řady daňových kontrol, zahájených dne 14. 1. 2009 a vztahujících se k dani z příjmů právnických osob za roky 2006 a 2007, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za stejné roky, daně z přidané hodnoty za jednotlivá období let 2006 a 2007 a daně silniční rovněž za roky 2006 a 2007.

## II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje (byť nikoliv explicitně) důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s."), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[3] Stěžovatel tvrdí, že napadený rozsudek nerespektuje rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu, jelikož pokud platí, že daňová kontrola může být nezákonným zásahem, je nutno každý poukaz na takovýto nezákonný zásah přezkoumat. To se však v daném případě nestalo, protože úvahy krajského soudu byly pouze obecné a teoretické. Navíc, není pravdou, že provedení daňové kontroly není vázáno na dodržení žádných podmínek, neboť kupř. u prekludované daně tuto kontrolu nelze vůbec provést. Takovou námitku je nutno individuálně přezkoumat již při zahájení kontroly, nikoliv teprve po rozhodnutí ve věci.

[4] Stěžovatel připouští, že takovouto námitku neuvedl, nicméně nelze připustit svévolné provádění daňové kontroly. Tvrdí, že v praxi jsou u některých správců daně kontrolovány téměř všechny subjekty, zatímco jinde se čeká „v průměru 118 let". Takový výkon státní moci je šikanózní.

[5] Stěžovatel rovněž zpochybňuje kumulaci daňových kontrol, jelikož tvrzení o výhodnosti současného provedení kontroly hned několika daní „*je založeno na ničím nepodloženém předpokladu, že se veškeré daňové kontroly provést musí*."

[6] Ze všech popsaných důvodů navrhuje stěžovatel napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

## III. Vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný Finanční úřad v Písku ve svém vyjádření uvedl, že zahájení a provádění daňových kontrol u stěžovatele má oporu v daňovém řádu a proto se o nezákonný zásah nejedná. K periodicitě daňových kontrol žalovaný konstatuje, že tato námitka nebyla v žalobě uplatněna a je proto nepřípustná. Nicméně, stěžovatel je daňově registrován od roku 1996 a předmětné daňové kontroly jsou úplně prvními u něj prováděnými. K námitce kumulace daňových kontrol žalovaný uvádí, že při hodnocení zákonnosti napadeného zásahu není rozhodující, o kolik kontrol se jedná, nýbrž zda soud postupoval v souladu s ustanovením § 82 s. ř. s.

[8] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

## IV. Relevantní skutkové okolnosti

[9] Ze správního a soudního spisu plynou následující relevantní skutečnosti:

- Z protokolu o ústním jednání ze dne 14. 1. 2009, č. j. 2229/09/097930/2510, plyne, že tímto úkonem byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006 - 2007, kontrola srážek na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2006-2007, daně silniční za zdaňovací období 2006-2007 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2006-2007.

➢ Dne 27. 1. 2009 podal stěžovatel proti zahájení a dalšímu pokračování daňové kontroly námitky, v nichž poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, a zdůraznil, že ze shora citovaného protokolu plyne, že neexistuje žádná pochybnost ze strany správce daně o některém z údajů uváděných stěžovatelem. Navíc stěžovatel požádal o opravu tohoto protokolu, jelikož v něm nebylo zaznamenáno, že se k jeho otázce vyjádřil rovněž pracovník správce daně Vladislav Pícha, když uvedl, že ani jemu nejsou nějaké nesrovnalosti známy.

➢ Finanční úřad v Písku těmto námitkám nevyhověl rozhodnutím ze dne 16. 2. 2009, č. j. 10147/09/097930/301560. V něm se vymezil proti citovanému nálezu Ústavního soudu zejména tím, že v nyní řešeném případě se jednalo o osobu právnickou, zatímco Ústavní soud se vyjadřoval k osobě fyzické. Dále správce daně uvedl, že důvod zahájení kontroly nelze omezit na pochybnost, vyplývající pouze z podaného daňového přiznání. V daném případě byly stěžovateli ve smyslu ustanovení § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) sděleny základní a obecné důvody zahájení kontroly, přičemž z citovaného zákona neplyne povinnost prokazovat existenci pochybností o správnosti údajů v daňovém přiznání. S výtkou ohledně neúplnosti protokolu správce daně nesouhlasil a kontroval tím, že tato námitka měla být vznesena ihned, ještě před podpisem protokolu.

## V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že jsou splněny všechny procesní podmínky pro věcné projednání a rozhodnutí kasační stížnosti, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžovatel uplatnil kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Jak plyne z konstantní judikatury zdejšího soudu, tento kasační důvod by byl naplněn buď tím, že by na relevantní skutkové okolnosti byla chybně aplikována nepřípadná zákonná ustanovení, anebo by sice byla použita zákonná ustanovení správná, avšak byla by interpretována takovým způsobem, který by byl při konfrontaci s obvyklými výkladovými metodami shledán neudržitelným. Obsah kasační stížnosti zjevně směřuje do v pořadí druhého popsaného případu a právě tímto směrem proto zaměřil svoji pozornost i zdejší soud.

[12] Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že otázkou daňové kontroly se precedenčním způsobem zabýval v usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (in: č. 735/2006 Sb. NSS), v němž uvedl zejména následující:

„ I. *Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.*
II. *Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*

III. *Lhůta pro podání takové žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (§ 16 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.*
IV. *Nestanoví-li daňový řád lhůtu pro vyřízení námitek, užije se o délce této lhůty per analogiam iuris ustanovení § 49 zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu.*“

[13] Stěžovatel tvrdí, že postup krajského soudu nerespektuje výsledek rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu. S touto obecně pojatou námitkou se zdejší soud neztotožňuje, když z napadeného rozsudku je např. patrno, že výslovně odkazuje na právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku sp. zn. 1 Afs 18/2004. Krajský soud totiž nezpochybnil, že daňová kontrola může být nezákonným zásahem, který je soudně přezkoumatelný, což ostatně učinil i v nyní projednávané věci a podanou žalobu neodmítl, nýbrž meritorně přezkoumal.

[14] K otázce vázanosti provedení daňové kontroly na dodržení „nějakých“ podmínek je pravdou, že krajský soud vyslovil právní názor, podle něhož je na úvaze správce daně, na co bude daňová kontrola zaměřena a v jakém rozsahu, přičemž z ustanovení § 16 daňového řádu neplyne, že daňovou kontrolu lze zahájit a provádět pouze v případě pochybností správce daně o správnosti údajů daňového subjektu. S tím stěžovatel nesouhlasí, volné správní uvážení správce daně vylučuje a brojí proti svévolným kontrolám.

[15] K tomu Nejvyšší správní soud především uvádí, že argumentace stěžovatele je zcela obecná. Když např. poukazuje na nepoměr frekvence daňových kontrol u některých správců daně podle jejich místní působnosti (údajná čekací doba v Praze 118 let, naopak časté kontroly v některých jiných regionech), jedná se o tvrzení, která nemají pro projednávanou věc žádný význam. Úkolem správního soudu je totiž v konkrétním případě poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům; nikoliv spekulovat nad systémem organizace daňové správy, její místní příslušnosti a personálního obsazení, kam podstata této námitky směřuje. Tyto otázky jsou totiž primárně politické a je nutno je řešit v rámci exekutivy, případně legislativní cestou a nikoliv rozhodováním správních soudů.

[16] Zbývá se tak vypořádat s námitkou, že v daném případě byla zahájena daňová kontrola (dokonce „kumulativní“) svévolně bez toho, že by v okamžiku jejího zahájení existovaly pochybnosti ve vztahu k odevzdaným daňovým přiznáním. Právě v tomto směru totiž stěžovatel argumentoval již v průběhu daňové kontroly a také v žalobě poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (in: www.nalus.usud.cz).

*[17]* 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, jejž 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 povinnost 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 jednotlivec se dopustil protiprávního jednání. (...) Každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv 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 (byť 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 takříkajíc "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.*"

[18] Na právní názor obsažený v citovaném nálezu Ústavního soudu reagoval krajský soud tak, že „*konkrétní nález Ústavního soudu nemá povahu právního předpisu, a proto nemá obecnou závaznost pro finanční orgány. Žalobcem označeným nálezem jsou finanční orgány povinny řídit se v konkrétní věci, která byla Ústavním soudem projednávána. Soud je ve smyslu čl. 95 odst. 1 Ústavy vázán při svém rozhodování zákonem. Konkrétní věc nebyla předmětem projednání Ústavním soudem, a proto je soud v souzené věci vázán výlučně zákonnými normami (...), které umožňují daňovou kontrolu provést za účelem ověření správnosti základu daně a daně.*"

[19] S takto formulovaným právním názorem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Platí totiž, 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.

[20] 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 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.

[21] 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 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 takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, 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“*.

[22] 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 (www.nssoud.cz), 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 nejracionálnější*.“

[23] Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že v nyní posuzované věci se daňová kontrola týkala právnické osoby, zatímco Ústavní soud v citovaném nálezu řešil případ fyzické osoby. V tomto odlišení nicméně zdejší soud určitě nespatřuje tak zásadní důvod pro odmítnutí citovaného právního názoru Ústavního soudu, jak dovodil žalovaný ve shora označeném rozhodnutí o námitkách ze dne 16. 2. 2009. Byť na straně druhé nelze přehlédnout, že jako klíčový argument použil Ústavní soud v předmětném nálezu (bod 29) obranu proti omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce, což z povahy věci zjevně nemůže být právnická, nýbrž pouze fyzická osoba.

[24] Proto se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval stížnostní námitkou, že žalovaný nebyl oprávněn provést namátkovou daňovou kontrolu, když z citovaného protokolu o ústním jednání ze dne 14. 1. 2009 k otázce zástupce stěžovatele výslovně plyne, že žádné pochybnosti o některém údaji uváděném v daňových přiznáních dány nebyly.

[25] 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 „*této 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).

[26] 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).

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

[28] 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.

[29] 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 eventuelně 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 30. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009 (www.nssoud.cz).

[30] 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.

[31] 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 disentním 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.“*

[32] 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 nějž 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.“*

[33] 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, www.nssoud.cz).

[34] Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu (viz body 21, 22), 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 patrno, 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.

[35] 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 se domnívá, 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 pod bodem 21 odůvodnění tohoto rozsudku: citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od

předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.

[36] Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že samotná a zcela obecná námitka stěžovatele, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, nemůže uspět. Především proto, že – jak plyne ze shora provedené argumentace – nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Navíc, ani stěžovatel nezpochybnil tvrzení žalovaného, že u něj probíhá daňová kontrola od roku 1996, kdy došlo k jeho daňové registraci, teprve poprvé, takže argumentace o opakovaném a tedy šikanózním provádění daňové kontroly se zcela míjí s jeho případem.

[37] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[38] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 3. prosince 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu