

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **M. Z.,** zastoupené JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2009, č. j. 3525/09-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 12. 2009, č. j. 10 Ca 116/2009 - 40,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 12. 2009, č. j. 10 Ca 116/2009 - 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 2. 7. 2009, čj. 3525/09-1100, změnil žalovaný k odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) dne 5. 8. 2008, čj. 212024/08/077910/2559, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 2 794 056 Kč, tak, že dodatečně vyměřenou daňovou povinnost snížil na částku 2 483 400 Kč. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobkyně nedoložila u některých nákupů zboží příslušné daňové doklady, a dále že neprokázala u nákupů železných a neželezných kovů od společností LITUR s. r. o. a JaR Tank spol. s r. o., že se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který žalobu zamítl rozsudkem ze dne 22. 12. 2009, čj. 10 Ca 116/2009 - 40.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně namítla, že se krajský soud zabýval pouze výslechy svědků a vůbec se nevypořádal s dalšími návrhy žalobkyně na provedení šetření u jejích dodavatelů, společností LITUR s. r. o. a JaR Tank spol. s r. o., zda údaje z jejich účetnictví odpovídají fakturám vydaným těmito společnostmi. Soud se rovněž nezabýval návrhem žalobkyně prověřit objem uskutečněných dodávek u společnosti KOVOŠROT a. s., provozovna v Českých Budějovicích. Žalobkyně tyto důkazní návrhy uplatnila již v průběhu daňové kontroly a v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, avšak správce daně a žalovaný je neprovedli, čímž porušili § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"). Jelikož se krajský soud reakcí správce daně a žalovaného na tyto důkazní návrhy nezabýval, je jeho rozhodnutí podle názoru žalobkyně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Za zkreslený označila žalobkyně závěr soudu, že v případě navrhovaného svědka pana J. P. využil správce daně všech nástrojů k jeho vyhledání a předvedení, a tudíž nelze přisvědčit tomu, že by návrh žalobkyně na provedení tohoto důkazu byl odmítnut. Žalobkyně v žalobě žádnou takovou výtku vůči žalovanému nesměřovala, ale nesouhlasila s názorem žalovaného, že by nekontaktnost svědka měla jít k její tíži, k čemuž soud nezaujal žádné stanovisko, a jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. K tomu Žalobkyně uvedla, že žalovanému sdělila nejen bydliště navrhovaného svědka, ale i aktuální telefonní spojení, přičemž z daňového spisu nevyplývá, že by telefonní spojení správce daně využil ke kontaktování tohoto svědka.

Tvrzení soudu, že výpověďmi svědků H. a C. nebyly zjištěny žádné konkrétní údaje a nebyly odstraněny pochybnosti správce daně, je v rozporu s protokoly o výslechu svědků. Svědek H. potvrdil vystavení faktur i uskutečnění dodávek deklarovaných předmětnými fakturami a správce daně ani žalovaný tvrzení svědka nevyvrátili. Pan C. též osvědčil uskutečnění zpochybňovaných obchodních případů, podal vysvětlení k nejasnostem a potvrdil vklad svých peněžních prostředků do podnikání.

Žalobkyně zpochybňuje, že by správci daně její zástupce písemně sdělil, že je bezpředmětné ústní jednání a požádal o zaslání písemného hodnocení výpovědí svědků i závěrů, které byly správcem daně vysloveny s tím, že v případě námitek nebo výhrad se k hodnocení doplněného dokazování písemně vyjádří. Pokud jde o úřední záznam ze dne 11. 4. 2009, ten patrně nezachycuje skutečnost, ale je zkreslením vyjádření zástupce žalobkyně. Ten si vyžádal zaslání hodnocení výslechu svědků proto, aby se mohl na projednání závěrů správce daně v rámci odvolacího řízení připravit. Z interpretace soudu vyznívá, že zástupce žalobkyně žádné výhrady k závěrům správce daně neměl, když se údajně písemně zavázal v případě výhrad tyto zaslat písemně správci daně: toto zkreslení skutečností považuje žalobkyně za jinou vadu řízení před soudem podle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.). Místo provedení řádného důkazního řízení v žalobkyní navrženém rozsahu a projednání doplněného důkazního řízení s žalobkyní obdržela žalobkyně pouze rozhodnutí žalovaného o odvolání. Postup správce daně je v rozporu s § 16 odst. 8 daňového řádu ve spojení s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, který zaručuje žalobkyni právo na projednání věci v její přítomnosti. Soud tuto právní otázku posoudil nesprávně na základě údajné listiny zástupce žalobkyně a na základě účelově upraveného úředního záznamu správce daně.

Krajský soud v neposlední řadě nesprávně posoudil otázku nezákonného zahájení daňové kontroly a z toho vyplývající prekluzi práva daň doměřit. Zatímco Nejvyšší správní soud má

možná oprávnění neřídit se v některých případech právním názorem Ústavního soudu, správní orgány takto postupovat nemohou, neboť ty jsou právním názorem Ústavního soudu vázány vždy.

Z těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti stručně zopakoval důvody doměření daně a k otázce provedení navrhovaných důkazů odkázal na napadené rozhodnutí a na zprávu o daňové kontrole. K neprovedení výslechu svědka J. P. uvedl, že se na žalobkyní uvedené adrese nezdržoval, ačkoliv byl opakovaně předvoláván ke svědecké výpovědi. Při místním šetření bylo zjištěno, že na uvedené adrese nebydlí a jinou adresu správce daně z dostupných registrů nezjistil. Skutečnost, že se pobyt svědka nepodařilo zjistit, nelze přičítat správci daně. K hodnocení svědků H. a C. odkázal žalovaný na spisový materiál, z něhož vyplývá, že výpovědi byly nekonkrétní, neurčité, svědci si na mnoho skutečností nepamatovali. Výslechům byl přítomen zástupce žalobkyně, který mohl klást svědkům otázky a vyjádřit se k jejich výpovědím. Ani po zhodnocení výpovědí k nim však žalobkyně nevznesla žádné námitky a nepodala žádné vyjádření. Žalobkyně tedy měla k dispozici prostředky k ochraně svých zájmů, které však nevyužila. K otázce zahájení daňové kontroly žalovaný podotkl, že citovaný nález Ústavního soudu (ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 – pozn. soudu) je ojedinělým právním názorem na posouzení institutu daňové kontroly, nikoliv konstantní judikaturou Ústavního soudu či soudů správních, k němuž navíc předsedkyně rozhodujícího senátu podala své odlišné stanovisko. Nález je dle žalovaného v rozporu daňovým řádem, neboť nerozlišuje mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením. Daňová kontrola je úkonem preventivní povahy, přičemž ze základních zásad, z textu daňového řádu ani z práva daňového subjektu na informační autonomii neplyne požadavek, že takový preventivní úkon by musel být podmíněn konkrétním podezřením na nedostatečné splnění daňové povinnosti. Ústavní soud v citovaném nálezu pak nedospěl k obecnému závěru, že daňovou kontrolu nelze považovat za úkon způsobilý přerušit běh prekluzívním lhůty upravené v § 47 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly je úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a je přitom zcela nerozhodné, zda na základě proběhlé daňové kontroly dojde k dodatečnému vyměření daně či nikoliv, k čemuž žalovaný poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 69/2004 - 52 a čj. 7 Aps 6/2006 - 93. V dalších podrobnostech pak žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě s tím, že se plně ztotožnil s názorem krajského soudu, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost je důvodná

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami žalobkyně směřujícími do nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje žalobkyně jednak v tom, že se krajský soud nevypořádal s reakcí správce daně a žalovaného na některé důkazní návrhy, jednak v tom, že se krajský soud nezabýval její námitkou, že nekontaktnost svědka J. P. by neměla jít k její tíži. Oběma těmto námitkám musel zdejší soud přisvědčit.

Nejvyšší správní soud připomíná ze své judikatury, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu je dána, „*opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek*“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 -

73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS), a rovněž tehdy, *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (...). Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“* (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

V podané žalobě žalobkyně konkrétně uváděla, že v rámci daňového řízení navrhla k důkazu provedení výslechů několika svědků a dále provedení šetření u dodavatelů žalobkyně za účelem zjištění, zda mají tito dodavatelé jimi vydané faktury o dodávkách žalobkyně zahrnuty v účetnictví. Rovněž navrhovala prověření objemu dodávek uskutečněných žalobkyní pro svého odběratele společnost KOVOŠROT a. s. za účelem vyjasnění zjištění správce daně, že této společnosti (její provozovně v Českých Budějovicích) dodávala zboží i ve dny, kdy tato provozovna neměla provozní dobu. Správce daně ani žalovaný však tyto důkazy neprovedli, čímž podle žalobkyně porušili § 31 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se sice otázkou dokazování v daňovém řízení a možným porušením citovaného ustanovení daňového řádu zabýval, své úvahy však zaměřil pouze na provedení svědeckých výpovědí. K postupu žalovaného a správce daně ohledně navrhovaného šetření u dodavatelů žalobkyně a ohledně prověření objemu dodávek společnosti KOVOŠROT a. s. se ovšem nevyjádřil.

Obdobně v případě svědka J. P. krajský soud správně hodnotil skutkový stav věci z něhož však nedovodil příslušné závěry a odpověď na námitku žalobkyně. Ta totiž v tomto žalobním bodu nebrojila proti tomu, že byl její návrh na výslech tohoto svědka neprávem odmítnut, ale tvrdila, že případné neprovedení výslechu z důvodu nezjištění pobytu svědka, nemůže jít k její tíži. Její argumentace, jakkoliv vedená v tónu poněkud ironickém a rozčileném, poukazovala na povinnosti správce daně podle daňového řádu a oponovala názoru žalovaného, že je povinna uvádět adresy, na kterých je svědka možno kontaktovat, neboť důkazní břemeno spočívá na ní. Těmito otázkami se však krajský soud nezabýval: za jejich vypořádání zdejší soud nepovažuje stručnou větu konstatující, že důkaz nebyl proveden z objektivního důvodu. V této souvislosti však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o nepřípustnosti kasační námitky žalobkyně, že správci daně sdělila i telefonní spojení na svědka J. P., avšak správce daně tento kontakt nevyužil. Tato námitka nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, ačkoliv tak žalobkyně mohla učinit (§ 104 odst. 4 s. ř. s.): jak bylo uvedeno výše, žalobkyně sama v kasační stížnosti zdůraznila, že žalobní bod týkající se svědka P. nesměřoval proti nástrojům, jež správce daně použil k předvolání svědka ani proti tomu, že by byl návrh na výslech svědka odmítnut, ale proti závěrům, které žalovaný z neúspěšné snahy o kontaktování svědka vyvodil. Tvrzené nepoužití telefonního spojení správcem daně do takto vymezeného žalobního bodu nelze vměstnat. To ovšem nic nemění na závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., musel se dále zabývat tím, zda je oprávněn odpovědět i na další námitky žalobkyně uplatněné v kasační stížnosti. Při řešení této otázky aplikoval Nejvyšší správní soud usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, www.nssoud.cz. V tomto usnesení rozšířený senát vyslovil, že *„krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či*

právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude). Pokud se však s ohledem na dosavadní výsledky řízení, povahu věci či z jiných důvodů stávají v důsledku zrušovacího rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost některé skutkové a právní otázky (a k nim směřující žalobní či stížní námitky) bezpředmětnými, není nutno se jimi zabývat; postačí toliko zdůvodnit, proč je má soud v daném řízení nadále za bezpředmětné". Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zbývající kasační námitky směřují proti části rozsudku krajského soudu, která je oddělitelná od části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. To se týká i kasační stížností napadeného hodnocení výpovědí svědků krajským soudem: i když se krajský soud nevyjádřil k postupu správce daně a žalovaného ohledně některých dalších důkazů, přičemž posouzení této otázky by mohlo vést k přehodnocení celé důkazní situace, což však zdejší soud nijak nepředjímá, týká se kasační námitka žalobkyně pouze rozporu hodnocení dvou výpovědí svědků H. a C. soudem s protokoly o výslechu těchto dvou svědků. Nejvyšší správní soud proto zastává názor, že jsou-li pouze izolovaně namítány rozpory mezi tvrzením krajského soudu a obsahem těchto dvou protokolů, může se zdejší soud s touto kasační námitkou vypořádat s tím, že nebude předjímat celkové hodnocení všech důkazů v jejich vzájemné souvislosti.

Správce daně vydal dne 14. 2. 2007 výzvu čj. 12560/07/086930/1390, v níž žalobkyni na základě zevrubného shrnutí dosavadních zjištění sdělil, že mu vznikly pochybnosti mimo jiné o správnosti, pravdivosti a úplnosti přiznání žalobkyně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Na straně 7 a 8 výzvy pak správce daně konkrétně označil doklady z účetnictví žalobkyně (jednalo se o několik desítek dokladů) u nichž požadoval prokázání přijetí fakturovaného zboží, dále kdo, jakým vozidlem, kdy, odkud a kam předmětné zboží dovážel, kdo zboží předal zástupci žalobkyně, kdo, komu a kde platil předmětné zboží a jak žalobkyně fakturované zboží použila při své podnikatelské činnosti. K prokázání těchto skutečností navrhla žalobkyně mimo jiné výslech svědků K. C. a M. H. (viz dopisy ze dne 16. 5. 2007 a 30. 11. 2007, vyjádření ke konceptu zprávy o daňové kontrole ze dne 6. 5. 2008, doplnění odvolání ze dne 10. 10. 2008). Výslechy obou svědků provedl správce daně v rámci odvolacího řízení dne 9. 3. 2009.

Po prostudování protokolů o ústním jednání (čj. 37041/09/077930301191 a čj. 37032/09/077930301191), v nichž jsou výslechy obou svědků zachyceny, se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že výpovědi neodstranily pochybnosti správce daně, neboť svědci vypovídali zcela nekonkrétně. Oba svědci se totiž vyjadřovali jaksi komplexně, všeobecně k obchodní spolupráci pana H. se žalobkyní, jíž zastupoval pan C. Z jejich výpovědí lze dovodit, že se oba znají, že se orientují ve výkupu druhotných surovin, a konečně i to, že mezi nimi k obchodní spolupráci docházelo. Ani jeden z nich však nepotvrdil jakoukoliv dodávku z desítek dodávek výslovně označených správcem daně v citované výzvě: chtěla-li žalobkyně výslechem těchto svědků prokázat realizaci všech či alespoň některých z těchto dodávek, museli by oba svědci potvrdit konkrétní realizaci jedné každé dodávky (či alespoň některé z nich). Jinými slovy výpovědi obou svědků např. o tom, že obchody se domlouvaly po restauracích, předmětem byl prodej barevných kovů a železa, že zboží bylo přebíráno v Českých Budějovicích nebo v Litvínovicích, dopravovalo se Avií pana H. nebo pana C. nebo bylo dopraveno dodavatelem žalobkyně, případně že platby byly v hotovosti, částečně i na účet a v některých případech byla poskytována záloha, nijak neprokazují, zda a jak proběhla např. dodávka na základě faktury č. 014/05 ze dne 3. 5. 2005 od společnosti JaR TANK spol. s r. o., jíž uvedl správce daně v citované výzvě.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že nekonkrétní odpovědi obou svědků jsou do značné míry způsobeny zcela nekonkrétními otázkami položenými správcem daně. Zdejšímu soudu vůbec není zřejmé, jak na základě obecně formulovaných dotazů ohledně celkové obchodní spolupráce mezi panem H. a žalobkyní zastoupenou panem C. chtěl správce daně dostát své povinnosti podle § 31 odst. 2 daňového řádu zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji. Oběma výslechům byl nicméně přítomen zástupce žalobkyně, kterému správce daně dal možnost klást svědkům dotazy. Zástupce žalobkyně se tak nepochybně mohl dotázat na jednotlivé dodávky, což neučinil. I k tomu ostatně slouží účast daňového subjektu nebo jeho zástupce při výslechu svědka a právo klást mu otázky zaručené v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu: ubírá-li se dotazování správce daně ke zjišťování skutečností, které jsou pro daný případ nerozhodné, je daňový subjekt či jeho zástupce oprávněn svými dotazy korigovat výslech ke zjištění skutečností, které chtěl výslechem svědka prokázat. Je přitom zřejmé, že případná nečinnost daňového subjektu v takové situaci může vést k neunesení důkazního břemene bez ohledu na to, že postup správce daně při výslechu nebyl správný. Jelikož v projednávaném případě zástupce žalobkyně nekorigoval výslech svědků, byl tento veden jen v obecné rovině, a nelze proto přisvědčit žalobkyni, že svědci potvrdili uskutečnění jednotlivých obchodních případů a vyvrátili pochybnosti správce daně. Tuto námitku proto shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou.

Dále žalobkyně namítala jinou vadu řízení před soudem spočívající ve zkreslení skutečností vyplývajících ze správního spisu týkajících se vyjádření žalobkyně k doplněnému dokazování. V této souvislosti namítá, že s ní nebylo doplněné dokazování projednáno. Nejvyšší správní soud musí souhlasit s žalobkyní v tom, že její zástupce skutečně po provedení doplnění dokazování správci daně nezaslal žádnou písemnost, v níž by označil ústní jednání o doplněném dokazování za bezpředmětné a požádal o zaslání hodnocení výpovědí svědků. V tomto ohledu nemá rozhodnutí krajského soudu oporu ve správním spisu: nejedná se však o jinou vadu řízení před soudem, nýbrž opět o nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v této části pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud nicméně považuje ve smyslu výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, www.nssoud.cz, za nezbytné zabývat se námitkami žalobkyně, které na tuto otázku navazují, neboť jejich řešení má význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci.

Ve správním spise je totiž založen úřední záznam ze dne 11. 4. 2009 bez čísla jednacího o telefonickém hovoru mezi pracovnicí správce daně Ing. J. B. a zástupcem žalobkyně Mgr. Janem Jungwirthem. Podle tohoto záznamu v uvedený den pracovnice správce daně telefonicky oznámila zástupci žalobkyně, že správce daně vyhodnotil svědecké výpovědi (svědků H. a C. – pozn. soudu) a že žalobkyně i její zástupce mohou být s tímto hodnocením seznámeni. Zástupce žalobkyně měl na toto odpovědět, že je zbytečné, aby jezdil do Českých Budějovic, a současně požádal pracovnici správce daně, aby mu zmiňované hodnocení zaslala s tím, že se k němu případně vyjádří písemně. Žalobkyně v kasační stížnosti tvrdí, že správce daně v úředním záznamu zkreslil obsah telefonního rozhovoru: zástupce žalobkyně totiž měl požadovat zaslání hodnocení výslechů svědků právě proto, aby se mohl připravit na projednání závěrů správce daně v rámci odvolacího řízení, ke kterému však nedošlo.

Aniž by se zdejší soud blíže zabýval případným dokazováním skutečného obsahu předmětného telefonního hovoru, a aniž by se blíže věnoval skutečnosti, že důkazy provedené v rámci odvolacího řízení měl hodnotit správce daně prvního stupně, upřel svou pozornost na

právní úpravu v daňovém řádu, která normuje doplnění dokazování v odvolacím řízení. Podle § 50 odst. 3 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Ať již tedy odstraňování vad prvostupňového řízení provádí správce daně či odvolací orgán, vždy se tak děje v řízení odvolacím, nikoli v řízení prvostupňovém (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, čj. 8 Afs 113/2006 - 70, www.nssoud.cz). Ačkoliv má daňový subjekt při dokazování prováděném v odvolacím řízení obdobná práva jako při dokazování prováděném v rámci daňové kontroly, nelze tyto dva procesy zcela ztotožňovat. V rámci odvolacího řízení totiž nedochází k sepsání zprávy o daňové kontrole nebo k jinému hodnocení provedených důkazů před vydáním rozhodnutí o odvolání: naopak odvolací orgán případné provedené důkazy hodnotí jednotlivě a ve vzájemné souvislosti s důkazy provedenými v prvostupňovém řízení až v rozhodnutí o odvolání. Jelikož hodnocení důkazů provedených v rámci odvolacího řízení před vydáním rozhodnutí o odvolání daňový řád obecně neumožňuje, nelze se domáhat přiměřeného použití § 16 odst. 8 daňového řádu, tj. projednání takového hodnocení s daňovým subjektem. Výjimku z tohoto pravidla doposud dovodila judikatura správních soudů v situaci, kdy odvolací orgán po doplnění dokazování dospěje k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003 - 74, www.nssoud.cz). Taková situace však v projednávaném případě nenastala. Žalobkyně byla předem uvědomena o provedení svědeckých výpovědí, jejich provedení byla přítomna a mohla klást svědkům otázky. Hodnocení těchto důkazů v rámci odvolacího řízení však již bylo plně na žalovaném bez toho, aby své hodnocení předem s žalobkyní projednal. Námitky žalobkyně, že s ní nebyly projednány závěry z dodatečně provedených důkazů proto Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými.

K otázce nezákonného zahájení daňové kontroly, resp. neuvedení důvodu této kontroly při jejím zahájení, pak Nejvyšší správní soud uvážil takto. Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (dostupný z http://nalus.usoud.cz) mimo jiné konstatoval, že před zahájením daňové kontroly musí *„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,“* resp. 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".“*

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 se k této otázce vyjádřil např. v nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (http://nalus.usoud.cz); Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44 (www.nssoud.cz), svůj přístup k této otázce formuloval takto: *„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.*"

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52 (www.nssoud.cz) v návaznosti na citovaný judikát Ústavního soudu podrobně zabýval dosavadní judikaturou Ústavního soudu a zejména Nejvyššího správního soudu k daňové kontrole a dospěl k závěru, že „*je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrno, že se v něm Ústavní soud 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.*" Na základě analýzy této judikatury dospěl zdejší soud v předmětném rozsudku k závěru, že jsou splněny podmínky pro to, aby se od judikátu Ústavního soudu ohledně důvodnosti zahájení daňové kontroly odchýlil, neboť „*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.*"

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, opakovaně zdůrazňoval – a činí tak i v této věci – že 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. Jelikož však Ústavní soud v tomto nálezu ani v následující rozhodovací činnosti explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, setrvává zdejší soud v názoru, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a že z důvodů výše uvedených se lze od tohoto nálezu i v projednávaném případě odchýlit.

Námitku žalobkyně, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, neboť jí nebyly sděleny důvody této kontroly, posoudil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou. Podstatným znakem daňové 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, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, www.nssoud.cz). 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, digitální repozitář, 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. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty s vytýkacím řízením podle § 43 daňového řádu, nikoliv s daňovou kontrolou. 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. (k těmto otázkám viz též odlišné stanovisko soudkyně JUDr. Ivany Janů k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07). Samotné zahájení daňové kontroly bez specifikace důvodu jejího zahájení (konkrétního podezření) proto nelze považovat za nezákonné.

Kromě toho v projednávaném případě krajský soud správně poukázal na skutečnost, že před zahájením daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ukončil správce daně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za blíže označená zdaňovací období v roce 2003, 2004 a 2005 a současně probíhala daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2003 a 2004. V průběhu těchto kontrol vznikly správci daně pochybnosti o realizaci nákupů zboží žalobkyní v roce 2005. Vzniklé pochybnosti byly předmětem jednání dne 9. 2. 2007, při kterém byla současně zahájena právě daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že by jí nebyly sděleny důvody pro zahájení daňové kontroly, když tyto s ní byly při zahájení kontroly projednávány.

Z těchto důvodů není možné přisvědčit ani argumentaci žalobkyně, že daňovou kontrolu nelze pro absenci konkrétního podezření považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Daňová kontrola byla v daném případě zahájena v souladu se zákonem, nikoliv pouze formálně, před uplynutím prekluzivní lhůty. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaný pod č. 1480/2008 Sb. NSS) se proto jedná o úkon, který prekluzivní lhůtu přerušil.

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu částečně nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, zrušil jej podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu: krajský soud se tedy vypořádá s námitkami žalobkyně, které opomněl. Nejvyšší správní soud nemohl vyhovět petitu žalobkyně, aby jí přiznal blíže specifikovanou náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhoduje o náhradě těchto nákladů krajský soud v novém řízení.

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

V Brně dne 31. března 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně
senátu