

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **J. Č.,** zastoupen Mgr. Alešem Dvorským, advokátem se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad Brno - venkov,** se sídlem Příkop 8, Brno, o žalobě proti nezákonnému zásahu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2009, čj. 29 Ca 95/2009 - 43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad Brno - venkov (dále jen „žalovaný“) zahájil dne 23. 9. 2008 u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob a silniční daně za zdaňovací období roku 2006. Žalovaný nesdělil žalobci žádný důvod, proč byla kontrola zahájena, o čemž svědčí i obsah protokolu o ústním jednání ze dne 23. 9. 2008, čj. 218095/08/293932/6955. Žalobce podal dne 13. 3. 2009 námitky proti postupu pracovníků správce daně spojené s návrhem na zrušení daňové kontroly a žádostí o sdělení konkrétních pochybností, v nichž argumentuje právním názorem Ústavního soudu vyjádřeným v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008. Žalovaný námitkám rozhodnutími ze dne 14. 4. 2009, čj.

118326/09/293932701307 a 118353/09/293930702133, nevyhověl. Podrobně v nich odůvodnil, proč není povinen sdělit žalobci důvody pro zahájení daňové kontroly, a argumentačně se vypořádal s právním názorem vyjádřeným v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07.

[2] Žalobce následně podal ke krajskému soudu žalobu proti nezákonnému zásahu žalovaného, který spatřuje v provádění daňové kontroly zahájené v rozporu se zákonem. Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Dle krajského soudu jsou právní názory obecné povahy obsažené v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu obecně závazné při řešení typově shodných případů, což plyne z principu rovnosti v právech (viz rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46). Ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu však neplatní bezvýjimečně. Judikatura Nejvyššího správního soudu, s níž se krajský soud ztotožnil, dovodila, že požadavek sdělení důvodu zahájení daňové kontroly je namístě v případě daňové kontroly opakované, provedené na stejné dani za stejné zdaňovací období (rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57). Ústavní soud ve zmiňovaném nálezu hodnotil konkrétní okolnosti jím projednávaného případu, které nelze univerzálně vztáhnout na jakýkoliv případ prostého neuvedení důvodu při zahájení daňové kontroly (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, čj. 5 Afs 43/2008 - 60, a rozsudek čj. 8 Afs 46/2009 - 46). Ústavní soud hodnotil zahájení daňové kontroly i z pohledu další námitky týkající se uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně (protokol o ústním jednání byl vyhotoven ve chvatu, ledabyle, těsně před uplynutím prekluzivní lhůty, den před Vánocemi atd.). V tom je však nyní posuzovaná věc odlišná. Zahájení kontroly v tomto případě není svévolné, neboť žalobce v daňovém přiznání vykázal příjmy ve výši 21 662 392 Kč, avšak vypočetl daň ve výši jen 288 Kč. Žalovaný navíc již dříve provedl u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až červenec 2006, při níž zjistil neoprávněné uplatňování odpočtů DPH.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem. Stěžovatel namítá, že z vyjádření žalovaného i odůvodnění rozsudku plyne, že konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly existovaly, byť rozhodnutí žalovaného, kterými žalovaný argumentuje a vysvětluje důvody zahájení daňové kontroly, byly napadeny žalobami, a žalobce je proto považuje minimálně za sporné. Žalovaný (*správně zřejmě stěžovatel – pozn. NSS*) je soustavně již několik let kontrolován správcem daně, který tak má dostatek informací o jeho činnosti a poměrech. Neexistuje žádná překážka, proč by tyto důvody a pochybnosti nemohl sdělit stěžovateli. Žalovaný nikdy neuvedl konkrétní důvody či pochybnosti, které ho nyní vedly k zahájení daňové kontroly, a to ani na výzvy stěžovatele. Je proto pochybné, jestli žalovaný opravdu sledoval provedením daňové kontroly určitý cíl, a zda jsou tedy úkony činěné žalovaným přiměřené. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Jelikož pokračování v daňové kontrole vyústí ve velmi krátké době ve vydání rozhodnutí, jejichž výkon by pro stěžovatele znamenal nenahraditelnou újmu (fakticky vznik povinnosti podat návrh na zahájení insolvenčního řízení), požádal stěžovatel o přiznání odkladného účinku této žalobě (*správně zřejmě kasační stížnosti – pozn. NSS*). Přiznání odkladného účinku se nedotkne nepřiměřeným způsobem nabytých práv třetích osob, není v rozporu s veřejným zájmem, neboť takové rozhodnutí by odpovídalo zásadě hospodárnosti, jinak bude následovat řízení o odvolání a případně i soudní řízení. Změna majetkových poměrů stěžovatele, který je fyzickou osobou, je nepravděpodobná. Pro další vývoj budou významná rozhodnutí Krajského soudu v Brně o žalobách proti rozhodnutím vydaným v předchozích daňových řízeních. Budou-li žaloby zamítnuty, nezbude stěžovateli než podat návrh na zahájení insolvenčního řízení.

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[5] Vyjádření žalovaného ze dne 15. 4. 2010 ke kasační stížnosti se z velké části shoduje s vyjádřením k žalobě. Proto plně postačí zrekapitulovat jeho obsah pouze ve stručnosti. Podle žalovaného není jeho povinností mít při zahájení daňové kontroly konkrétní pochybnosti o nesprávné daňové povinnosti daňového subjektu a pakliže tyto pochybnosti má, sdělit je daňovému subjektu. Domnívá se, že požadavek sdělení konkrétních pochybností při zahájení daňové kontroly jde nad rámec zákonných povinností žalovaného, a tedy i proti smyslu čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, a ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 84/2009 - 90. S odkazem na posledně uvedený rozsudek žalovaný uvádí, že nelze směšovat institut daňové kontroly a vytýkacího řízení a pohlížet na daňovou kontrolu prizmatem trestního řízení. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty s vytýkacím řízením, nikoliv daňovou kontrolou. Nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 je jako celek nesnadno aplikovatelný, protože nebylo definováno, jak konkrétní či specifické mají být podezření či pochybnosti správce daně. Pokud by byl Ústavní soud důsledný, měly by být považovány za protiústavní i všechny srovnatelné instituty využívané jinými orgány veřejné správy jako je státní kontrola, finanční kontrola ve veřejné správě, kontrola Nejvyššího kontrolního úřadu či Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže.

[6] Na závěr žalovaný uvádí, že dne 10. 3. 2010 došlo k projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole a dne 19. 3. 2010 byl na jejím základě vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, který byl stěžovateli doručen dne 25. 3. 2010. Tím byla ukončena daňová kontrola, jejíž zahájení stěžovatel napadá. Žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

IV.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Podstatou kasační stížnosti je 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, či zda se jedná o nezákonný zásah [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[9] Tyto otázky řešil Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (přístupný na http://nalus.usoud.cz), jímž stěžovatel od samého počátku argumentuje. Aplikovatelností 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 uvedená rozhodnutí pak 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.*, rozsudek ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010 - 70 ve věci *HOFFMANN spol. s r. o. Chrudim*, rozsudek ze dne 15. 4. 2010, čj. 7 Afs 15/2010 - 89 ve věci *A-Z ODPADY s. r. o.*, rozsudek ze dne 29. 4. 2010, čj. 9 Afs 108/2009 - 43, rozsudek ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 26/2010 - 163 ve věci *CeWe Color, a. s.*, či rozsudek ze dne 27. 5. 2010, čj. 2 Afs 10/2010 - 71 ve věci *International Power Opatovice, a. s.* (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz).

[10] K otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu se Nejvyšší správní soud v obecné rovině vyslovil v rozsudku ve věci *E. T. Holding* (cit. v bodě [9] 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.*“

[11] 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; 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."

[12] 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 nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, 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 autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud se i v nyní projednávané věci domnívá, že z právě předestřených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu.

[13] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (cit. v bodě [9] 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 vytýkací řízení dle § 43 daňového řádu je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytýkacího 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 nález sp. zn. I. ÚS 1835/07.

[14] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně byl oprávněn zahájit u stěžovatele daňovou kontrolu, aniž disponoval konkrétním podezřením, že stěžovatel přiznal svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. Žalovaný nebyl tudíž ani povinen sdělit stěžovateli důvody pro zahájení daňové kontroly. Tento právní názor přitom obstojí i v testu proporcionality (v podrobnostech viz judikatura NSS cit. v bodě [9] shora, zejména rozsudek ve věci *E. T. Holding*). Jinak řečeno, provádění daňové kontroly, která byla zahájena, aniž by žalovaný disponoval konkrétním podezřením na stanovení daně v nesprávné výši, či aniž by sdělil stěžovateli důvody pro její zahájení, není nezákonným zásahem.

[15] Již jen na okraj lze poukázat i na významné rozdíly v rozhodných skutkových okolnostech nyní projednávané věci a věci, která vyústila ve vydání nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, které výstižně zachytil krajský soud na straně 4 a 5 rozsudku.

V.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[16] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[17] Nejvyšší správní soud se samostatně nezabýval žádostí o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť bezodkladně rozhodl přímo o kasační stížnosti, a tím vyčerpal celý předmět řízení. Vedle toho je však třeba poukázat rovněž na to, že soudní řád správní spojuje žádost o přiznání odkladného účinku žalobě (§ 73) z hlediska systémového s řízením o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. *A contrario*, odkladný účinek nemůže být přiznán v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s., a tedy ani v navazujícím řízení o kasační stížnosti. Předmětem tohoto řízení není rozhodnutí správního orgánu, jehož účinky by bylo lze odložit. Tedy již ze samotné podstaty věci je vyloučeno přiznat odkladný účinek žalobě, která nesměřuje proti rozhodnutí. V případě řízení dle § 82 a násl. s. ř. s. lze podat návrh na vydání předběžného opatření dle § 38 s. ř. s., a to i v řízení o kasační stížnosti (§ 120 s. ř. s.; viz usnesení NSS ze dne 24. 5. 2006, čj. Na 112/2006 - 37, publ. pod č. 910/2006 Sb. NSS).

[18] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost. Proto Nejvyšší správní soud nepřiznal žalovanému náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 30. června 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu