ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **International Power Opatovice, a. s.,** se sídlem Opatovice nad Labem, Pardubice 2, zastoupený Ing. D. B., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2008, č. j. 3816/08-1200-602006, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2009, č. j. 30 Ca 90/2008 - 38,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2009, č. j. 30 Ca 90/2008 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížností podanou v zákonné lhůtě napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 13. 5. 2008, č. j. 3816/08-1200-602006 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 29. 8. 2007, č. j. 172810/07/248912/4289, kterým byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2003 ve výši 20 311 600 Kč. Důvodem bylo zjištění správce daně, že britská společnost International Power plc („IPplc“), v holdingu ovládající žalobce, postoupila své právo na výplatu dividend nejprve na nizozemskou společnost National Power International Holdings B. V. („NPIHVB“) a poté, kdy se tato stala o rezidentem Velké Británie, založila v Nizozemí další společnost International Power

Holdings B. V. („IPHBV“), která se stala majoritním vlastníkem žalobce; tím byla i v roce 2003. Tato společnost byla založena pouze za účelem vyhnutí se srážkové dani za dividendy do doby přistoupení České republiky k Evropské unii; ostatně žádnou jinou činnost nevyvíjela a dividendy ve výši 616 001 392 Kč byly zaslány přímo na účet britské společnosti IPplc. Nizozemská společnost byla pouze formálním příjemcem dividend, formálně zaúčtovala jejich přijetí a další postoupení v rámci holdingu. Žalobce tak nesprávně postupoval při zdanění podle smlouvy s Nizozemským královstvím, ač měl postupovat podle smlouvy s Velkou Británií.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že rozhodující žalobní námitkou je námitka poukazující na neústavnost postupu správce daně při zahájení daňové kontroly. Vycházel přitom z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/2007, podle něhož použití daňové kontroly nemůže být svévolné, nýbrž musí být odůvodněno legitimními důvody existujícími v době jejího zahájení a tyto důvody musí být daňovému subjektu sděleny. Na základě spisu usoudil, že není prokázáno, že správce daně měl jakékoliv konkrétní podezření o nesplnění daňové povinnosti v řádné výši, neboť v protokole o zahájení kontroly je pouze uveden předmět kontroly a vymezeny doklady, které má daňový subjekt předložit. Zahájení daňové kontroly proto neuznal za oprávněné a tím ani za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty k vyměření daně. Určil, že možnost vyměření či doměření daně zanikla dnem 31. 12. 2006, a pokud bylo rozhodnutí žalovaného vydáno až 13. 5. 2008, stalo se tak po lhůtě. Krajský soud dále poukázal na obecnou závaznost nálezů Ústavního soudu a obdobnost jím řešeného případu s daným nálezem.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.), tedy nesprávné prosouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Konkrétně namítá nesprávnost výkladu § 16 a § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Výklad provedený krajským soudem považuje za zcela se vymykající ustálené interpretaci těchto ustanovení. Krajský soud vycházel pouze z citovaného nálezu, který je ojedinělý a nepředstavuje konstantní judikaturu ani Ústavního soudu ani správních soudů. Nález nebyl zveřejněn ve Sbírce zákonů, jak je u zcela zásadních nálezů obvyklé. Jedná se o nález zcela překvapivý, navíc se týkal případu fyzické, nikoliv právnické, osoby. I při obecné závaznosti nálezů je třeba odlišovat specifika, která jsou spojena s konkrétním případem a která v některých případech vylučují, aby se závěr stal obecným pravidlem. I v případech, kdy je rozhodováno podle shodného zákona, mohou vést specifika jednotlivých případů k rozdílným závěrům. Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 vykazuje specifika zcela odlišná od nyní posuzované věci. Ve věci, v níž byl vydán nález, se jednalo o zdanění fyzické osoby, u níž byla kontrola pouze formálně zahájena v závěru roku protokolem s chybným obsahem. V nálezu je výslovně uvedeno, že za takových okolností nelze kontrolu považovat za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty.

Nález sice obecně poukazuje na nezbytnost konkretizace důvodů pro zahájení kontroly, ovšem postrádá specifikaci oné míry konkrétnosti pochybností či podezření, že

daňovým subjektem přiznaná a správcem daně původně vyměřená daň neodpovídá skutečnosti. Není jasné, zda postačí výpověď osoby přezvědné, anonymní podání, nesrovnalosti u obchodního partnera či jiný důvod. Přitom ani tato podezření se nemusí zakládat na pravdě a jejich pravdivost by prokázala až kontrola. Pokud by byla daňová kontrola zahajována pouze při konkrétním podezření, pak její zahájení bude pro veřejnost signálem, že se kontrolovaný daňový subjekt dopustil krácení daně, což se může projevit ztrátou důvěry v obchodních vztazích. Možnost zahájení kontroly vázaná na konkrétní podezření je popřením důkazní povinnosti daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Správce daně by pak musel i vyhledávat neplnění daňových povinností, což nekoresponduje jeho povinnostem podle § 31 odst. 8 daňového řádu.

Stěžovatel připomíná časovou působnost rozhodovací činnosti soudů vyplývající z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008. Podle něj soudy v konkrétním případě z povahy věci zaměřují své rozhodnutí do minulosti ve vztahu ke konkrétní kauze. Na úrovni vrcholných soudů, jejichž úkolem je dosažení jednoty rozhodování, je však jejich rozhodovací aktivita zaměřena spíše do budoucna. Z těchto důvodů nelze citovaný nález vztahovat do minulosti v odlišném případě, zde na kontrolu zahájenou v r. 2005. Ostatně správce daně v té době postupoval podle ustáleného výkladu a nemohl předvídat změnu vyvolanou uvedeným nálezem. V daném případě podle názoru stěžovatele probíhala daňová kontrola zcela v souladu se zákonem a konstantní judikaturou. K užití § 47 daňového řádu stěžovatel pouze podotýká, že je závislé právě na posouzení otázky zákonnosti zahájení daňové kontroly jako přerušujícího úkonu. Institut daňové kontroly není primárně zaměřen na doměření daně; jeho cílem je prověření daňové povinnosti.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu, že mu daňová povinnost byla stanovena neústavním způsobem. Poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, podle něhož není podstatné, zda daňový subjekt prekluzi namítal, neboť k té soud musí přihlížet z moci úřední. Žalobce též poukazuje na čl. 89 odst. 2 Ústavy, podle něhož jsou vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu závazná pro všechny orgány a osoby, což dále plyne i z jeho nálezů sp. zn. III. ÚS 206/98 nebo sp. zn. IV. ÚS 301/05. Pokud tato závaznost stíhá soudy, tím spíše jsou nálezy závazné i pro orgány státní správy. Klíčovou kasační námitkou je polemika o správnosti nálezu sp. zn. 1835/07. Žalobce si je vědom rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, plynoucí např. z rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, připouštějící zdůvodněný odklon od vnitřně rozporné či nepřesvědčivé judikatury Ústavního soudu. V daném případě však podmínky k odklonu splněny nebyly, neboť citovaný nález žádným z nedostatků, označených zmíněným rozsudkem, netrpí.

K odkazu na rozsudek rozšířeného senátu žalobce namítá, že byl vydán ve zcela jiném právním odvětví a jeho snahou bylo sjednotit roztříštěnou judikaturu správních soudů. Nakonec stěžovatel připomíná, že námitku proti způsobu zahájení kontroly nemohl uplatnit v zákonné žalobní lhůtě, učinil tak ovšem ihned, kdy se to stalo možným - tedy po vydání předmětného nálezu Ústavním soudem; ostatně krajský soud by se

způsobem zahájení kontroly musel zabývat i bez námitky, neboť tato otázka byla podstatná pro posouzení prekluze. Krajský soud tedy nepochybil, pokud tuto námitku posoudil a pokud vycházel z nálezu Ústavního soudu sp. zn. 1835/07; proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

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.). Stěžovatel namítl kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy 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. Kasační stížnost namítá právě nesprávnou interpretaci daňového řádu v ustanoveních rozhodných pro posouzení včasnosti vyměření daně.

Je třeba předeslat, že žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti nepřípadně poukazuje na povinnost soudu zkoumat otázku prekluze z moci úřední a na oprávněnost jím opožděně vznesené žalobní námitky ke způsobu zahájení daňové kontroly. Judikatura, na níž v této souvislosti poukazuje, byla krajským soudem plně akceptována a stěžovatel mu v kasační stížnosti vůbec nevytýká, že tak učinit neměl.

K posouzení kasační námitky směřující proti nesprávnému posouzení rozhodné právní otázky soudem ze spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti.

Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně právnických osob za rok 2003 podal žalobce správci daně dne 24. 2. 2004. Protokolem o ústním jednání ze dne 19. 4. 2005, č. j. 84302/05/248540/5226, byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2003 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2003. Po vymezení předmětu kontroly a běžných poučeních správce daně uvedl výčet dokladů, jejichž předložení ke kontrole požaduje. Z protokolu ze dne 11. 5. 2005 je zřejmé, že žalobce požádal o prodloužení lhůty k předložení některých dokladů z důvodu časové náročnosti zajištění jejich překladu. V tomto protokole jsou konstatovány pochybnosti správce daně o správnosti zdanění dividend podle mezinárodní smlouvy. Zpráva o daňové kontrole č. j. 217166/06/228540/7682 byla sepsána po opakovaném projednání zjištění správce daně, vyjádření a doplnění řízení dne 18. 7. 2007 a téhož dne byla projednána se žalobcem. Platební výměr správce daně vydal dne 29. 8. 2007 a odvolání podané proti němu bylo stěžovatelem zamítnuto. Žaloba podaná dne 15. 7. 2008 stála na zpochybnění správnosti vyměření daně, nicméně byla doplněna dne 23. 3. 2009 o námitku prekluze v souvislosti s pojetím zahájení daňové kontroly vyplývajícím z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/2007.

Krajský soud z toho vyvodil, že daňová povinnost byla žalobci uložena po uplynutí prekluzivní lhůty.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle odst. 2) téhož ustanovení byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Podle § 16 odst. 1 daňového řádu § 16 odst. 1 daňovou kontrolou 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. Názor, že daňová kontrola je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty je judikaturou konstantně zastáván (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS).

Rozsudek krajského soudu vychází ze skutečnosti, že v daném případě byla zahájena daňová kontrola svévolně, bez toho, že by v okamžiku jejího zahájení existovaly pochybnosti o správnosti přiznané daňové povinnosti. Poukazuje přitom na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (in: www.nalus.usoud.cz). 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.“

Aplikovatelností tohoto nálezu Ústavního soudu se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval. Např. v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 (publikováno pod č. 2000/2010 Sb. NSS) vyslovil, že „právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva. Z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu nicméně zároveň plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně. Ústavní soud tak např. v odůvodnění nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (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. (...) 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."

Podobně jako v citovaném rozsudku i v nyní posuzované věci se daňová kontrola týkala právnické osoby, zatímco Ústavní soud v citovaném nálezu řešil případ fyzické osoby. I zde je však třeba konstatovat, že tento rozdíl sám o robě není zásadní z hlediska posouzení aplikovatelnosti uvedeného nálezu, jak se domnívá stěžovatel. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č.j. 2 Aps 2/2009 - 52 dále uvedl, že „(r)ozhodovací 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). 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).“

Rozsudek č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 se dále zabýval povahou daňové kontroly a kontroly vůbec: „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“. 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. 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 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46(publikováno pod č. 1983/2010 Sb. NSS).

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. 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.“

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."

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).

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.

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“.

Stejným právním problémem, tedy otázkou, zda daňová kontrola, o jejímž zahájení byl sepsán stěžovatelem protokol, v němž nebyly formulovány žádné konkrétní pochybnosti či podezření o správnosti žalobcem přiznaných daní, je nezákonným zásahem do práv žalobce ve smyslu § 82 s. ř. s.se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54 (dostupný na www. nssoud.cz).

Ve světle těchto závěrů nemohla samotná obecná námitka žalobce, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, uspět. Především proto, že – jak plyne ze shora provedené argumentace – nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Navíc, ze spisu je zřejmé, že konkrétní pochybnosti o správnosti přiznané daňové povinnosti byly žalobci sděleny krátce po zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola nebyla zahájena ani pouze formálně, ani na konci lhůty pro vyměření daně, řádně a přiměřeným způsobem pokračovala a ze spisu neplynou žádné skutečnosti nasvědčující tomu, že by byla vůči němu nástrojem šikany.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť krajský soud při posuzování zahájení daňové kontroly jako úkonu přerušujícího běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu nevzal všechny tyto skutečnosti v úvahu a pouze mechanicky aplikoval citovaný nález Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud tak ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 27. května 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu