

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **ARPEL, s. r. o.**, se sídlem Přívozní 1054/2, Praha 7, zast. JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 11. 2008, č. j. 6414/08-1202-807662, č. j. 6614/08-1202-807662, č. j. 6415/08-1301-804127, č. j. 6501/08-1301-804127, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 10. 2009, č. j. 22 Ca 17/2009 - 49,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 10. 2009, č. j. 22 Ca 17/2009 - 49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti výše specifikovaným rozhodnutím žalovaného. Rozhodnutím č. j. 6414/08-1202-807662 bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Hranicích ze dne 20. 3. 2008, č. j. 24244/08/394922/7641, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Rozhodnutím č. j. 6614/08-1202-807662 bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru téhož finančního úřadu ze dne 20. 3. 2008, č. j. 24291/08/394922/7641, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Rozhodnutím č. j. 6415/08-1301-804127 bylo zamítnuto jeho odvolání

proti dodatečným platebním výměrům finančního úřadu ze dne 20. 3. 2008, č. j. 24388/08/394922/7641, č. j. 24402/08/394922/7641, a č. j. 24417/08/394922/7641, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 5. 2004 do 30. 6. 2004, 3. čtvrtletí 2004 a 4. čtvrtletí 2004. Konečně rozhodnutím č. j. 6501/08-1301-804127 bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům finančního úřadu ze dne 20. 3. 2008, č. j. 24317/08/394922/7641, č. j. 24338/08/394922/7641, č. j. 24368/08/394922/7641, a č. j. 24387/08/394922/7641, jimiž mu byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2003, 4. čtvrtletí 2003, 1. čtvrtletí 2004 a měsíc duben 2004. U stěžovatele byla provedena daňová kontrola, zahájená dne 11. 9. 2006 a ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 pak dne 29. 11. 2006. Na jejím základě byly správcem daně zjištěny nedostatky v účetní evidenci stěžovatele a bylo shledáno, že stěžovatel nevedl záznamní povinnost v souladu s vydanými rozhodnutími dle § 39 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Protože nebylo možno postupovat v daňovém řízení v režimu dokazování, přistoupil správce daně k doměření daní na základě pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný následně potvrdil, že stanovení daní prostřednictvím pomůcek bylo v souladu s daňovým řádem. K témuž posléze dospěl i krajský soud, který žalobní řízení proti jednotlivým rozhodnutím žalovaného spojil v jediné. Soud dále uvedl, že daňová kontrola byla zahájena oprávněně a k daňové prekluzi nedošlo.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje zákonný důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tzn. namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Vedle toho, ač tak stěžovatel důvody výslovně nepodřazuje, obsahuje kasační stížnost též důvody dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (nepřezkoumatelnost a jiné vady řízení, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé) a § 103 odst. 1 písm. b) s. ř.s. (vady řízení před správním orgánem, pro které měl krajský soud rozhodnutí zrušit).

Stěžovatel dle písm. d) výše citovaného ustanovení uvádí, že podal čtyři žalobní návrhy, které krajský soud usnesením ze dne 9. 9. 2009 spojil ke společnému projednání. Takový postup byl zvolen, přestože v dané věci se posuzují otázky z pohledu zcela rozdílných (hned tří) hmotněprávních předpisů. Spojení věcí tedy bylo vadou, která mohla mít podstatný vliv na zákonnost celého rozhodnutí.

Napadené soudní rozhodnutí je také dle stěžovatele nepřehledné. Krajský soud vymezil námitky a následně je posuzoval neodděleně od námitek jiných, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným co do nesrozumitelnosti i nedostatku důvodů [zejm. ve vztahu k žalobnímu bodu poukazujícímu na ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu]. Navíc krajský soud směšuje pojmy v rozsudku užité; pod „Systém MEFISTO“ podřazuje totiž jak záznamní povinnost ve smyslu § 39 daňového řádu, tak i účetní evidenci vedenou dle podmínek zákona o účetnictví. Dále si krajský soud v rozsudku protiřečí, neboť na str. 9 uvádí závěr, podle něhož stěžovatel nepředložil skladové karty, zatímco na str. 6 při výčtu obsahu správního spisu konstatuje, že spis skladové karty obsahuje. Rovněž tak se krajský soud nevypořádal s otázkou zatajení tržeb, která byla v žalobě namítána. Dále krajský soud vůbec neposoudil námitku retroaktivity záznamní povinnosti ve vztahu k dani z přidané hodnoty a není ani zřejmé, jak krajský soud

posoudil námitku stran nesplnění zákonných podmínek pro přechod na pomůcky obecně a též ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Konečně je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, neboť krajský soud nezkoumal okolnosti týkající se zahájení namátkové daňové kontroly, a toliko paušálně konstatoval, že namátkové daňové kontroly jsou přípustné. Stěžovatel v tomto ohledu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 84/2009.

Obsahově stěžovatel polemizuje s krajským soudem, co se týče posouzení celkem 11 sporných otázek. Předně ve smyslu písm. b) výše uvedeného ustanovení polemizuje s porušením § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Stěžovatel totiž předložil v daňovém řízení řadu důkazů. Spis obsahuje mj. hlavní knihy, jídelní lístky, kalkulace, inventury a inventurní soupisy, skladové karty atd. Dále obsahuje stěžovatelova vyjádření, resp. odpovědi na výzvy správce daně ze dne 14. 12. 2007, 17. 1. 2008 a 20. 2. 2008. To vše jsou důkazní prostředky dle § 31 odst. 4 daňového řádu. V průběhu daňové kontroly navíc správce daně nesděloval konkrétní pochybnosti srozumitelným a jednoznačným způsobem. Pokud totiž správce daně po předložení vyžádaných dokladů požaduje další vysvětlení, musí své konkrétní pochybnosti formulovat. Nesdělení konkrétní pochybnosti správcem daně může být v dané souvislosti považováno za nesprávné vymezení rozsahu skutečností, které měl stěžovatel v řízení před správcem daně prokazovat, což může mít za následek nezákonně vydané rozhodnutí. V tomto ohledu stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 13/2005 a nález Ústavního soudu publikovaný pod č. 130/1996 Sb. V daném případě navíc rozhodnutí orgánů finanční správy neobsahují odůvodnění toho, co bylo během daňového řízení uznáno jako důkaz a co nikoliv a proč bylo přistoupeno k použití pomůcek.

Druhý okruh věcné polemiky s krajským soudem se týká tvrzené retroaktivity záznamní povinnosti dle § 39 daňového řádu. Závěr krajského soudu o tom, že správce daně nevycházel pouze z rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, ale i z dalších závažných nedostatků při vedení účetní evidence, neodpovídá obsahu správního spisu. Správce daně totiž odůvodnil přechod na kontumační stanovení daně podle pomůcek, jak vyplývá z protokolu ze dne 10. 3. 2008, tím, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal svá tvrzení v oblasti vedení záznamní povinnosti, čímž porušil § 39 daňového řádu. Ve spise se přitom nepíše nic o tom, že by se takové porušení vztahovalo jen k období měsíce prosince 2003, neboť do této doby žádná záznamní povinnost uložena nebyla. Stejně tak ve vztahu k roku 2004 konstatuje soud doručení písemnosti s povinností vést záznamní povinnost až ke dni 1. 5. 2004. S odkazem na závěr správce daně při jednání 10. 3. 2008 ale ani v roce 2004 toto zohledněno nebylo, ve věci daně z přidané hodnoty navíc existovalo období, které žádná záznamní povinnost nepostihuje. Přesto i v této věci je porušení neexistující záznamní povinnosti důvodem přechodu na pomůcky. Záznamní povinnost uložená rozhodnutím ze dne 20. 11. 2003 byla vztažena zpětně (retroaktivně) k celému zdaňovacímu období roku 2003. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty navíc v období 2. čtvrtletí 2003 a 1. čtvrtletí 2004 záznamní povinnost dána nebyla.

Třetí spornou právní otázku spatřuje stěžovatel v problematice důkazní povinnosti správce daně dle podmínek § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Tu stěžovatel dle svých slov unesl, neboť předložil účetní evidenci. Systém MEFISTO, který vykazoval vady, nebyl účetní evidencí ve smyslu zákona o účetnictví, nýbrž jen specializovaným softwarem

pro provoz restauračního podniku a kontrolou účetnictví. Vlastní účetní evidence ale předložena byla. Z obsahu spisu je dle stěžovatele zřejmé, že na požadavky správce daně bylo v průběhu řízení adekvátně reagováno. Pokud již byla zjištěna nějaká chyba, lze ve všech případech takovou chybu právě z účetní evidence konkrétně vyčíslit a v takovém případě bylo možné ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, při použití § 31 odst. 4 daňového řádu, korigovat základ daně o konkrétní položky. V dané věci se nejedná o případ, kdy by neexistovala účetní evidence. A pokud již finanční orgány poukazují na údajné porušení § 8 a násl. a § 29 a násl. zákona o účetnictví, tak takové závěry byly předneseny až v závěrečné fázi daňové kontroly, bez konkrétního a přesného vymezení. Po celou dobu daňové kontroly (kromě závěrečné fáze) nebyly zmíněny výhrady k dokladům účetní evidence. Stěžovatel již v žalobě namítal absenci jakéhokoliv důkazu, který by prokázal zatajení tržeb, dále namítal to, že závěr orgánů veřejné moci o zatajených tržbách je právní domněnkou, která ale nebyla nijak prokázána a nevychází z obsahu spisu, a dále stěžovatel namítal, že ani ve vztahu k tvrzenému porušení § 8 zákona o účetnictví finanční orgány nesplnily svoji důkazní povinnost ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Krajský soud ve vztahu k tomu nesprávně vyložil rozdíly mezi řízením dle daňového řádu a řízením sankčním dle § 37 zákona o účetnictví. Navíc byla opomenuta zákonná podmínka dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, podle které má správce daně důkazní povinnost stran prokázání existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví. Tuto důkazní povinnost však správce daně nesplnil. Jednotlivá pochybení při vedení účetní evidence jsou vyjádřitelná vždy konkrétním číslem, které má odraz v předložených dokladech a účetních záznamech. Je jistě pochybením, že o takto konkrétně zjištěné položky nebyl ve smyslu § 23 zákona o daních z příjmů upraven hospodářský výsledek; na druhou stranu ale při takto konkrétně zjištěných položkách nebylo nutné použít postup ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu.

Čtvrtý stěžovatelem definovaný okruh sporných otázek směřuje k údajnému utajení některých tržeb. Pokud v této souvislosti dává krajský soud povinnost důkazu dle § 31 odst. 9 daňového řádu na stranu stěžovatele, posuzuje tak věc nesprávně a zcela pomíjí důkazní povinnost správce daně dle § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu.

Námitky označené stěžovatelem čísly 5 a 6 spolu souvisejí; dotýkají se stanovení daně kombinací pomůcek a dokazování, dále neprovedení navržených důkazů ve věci p. K. se vztahem k částce 203 000 Kč. Správní orgány při stanovení daně dle pomůcek vycházely výhradně z dokladů a výpočtu předložených stěžovatelem. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 8/2006. Dle stěžovatele není možné, aby správce daně stanovil daňovou povinnost kombinací dokazování a pomůcek. Právě taková kombinace ale byla zvolena v daném případě. Listina ze dne 18. 3. 2008, č. j. 22524/08/394931/7674, odkazuje v tabulce č. 3 na str. 5 (položky nákladů) na výsledek dokazování; od něj jsou následně za pomoci pomůcek vypočteny daně. Pokud totiž správce daně ponechal při výpočtu dodatečné daňové povinnosti jako nesporný a správný hospodářský výsledek ve výši – 369 666 Kč (údaj roku 2003, totožně 2004), je takový údaj výsledkem zjištěným z účetních dokladů – tedy na základě dokazování. Účetní evidence ale dle dalších závěrů správce daně obsahuje takové vady, že se z tohoto výsledku nedá vycházet. Takový postup přímo popírá závěry správce daně, dle kterého se účetní evidence nedala použít jako důkazní prostředek, takže musela být překvalifikována na pomůcku. Stěžovatel také nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že pomůckou byla

neúplná účetní evidence. Ve všech souvislostech totiž odkazuje krajský soud nikoliv na účetní evidenci, nýbrž na evidenci MEFISTO, kterou s účetní evidencí zaměnil. Účetní evidence byla úplná, včetně konkrétních chyb, které ve svém důsledku jsou souhrnně vyčísleny ve zprávě o kontrole a o které měl být upraven základ daně při zachování postupu podle § 23 zákona o daních z příjmů.

S výše uvedeným souvisejí i další námitky kasační stížnosti, které se dotýkají stanovení daně dle pomůcek ve vztahu k roku 2004, a to výhradně na základě svědecké výpovědi pana K., po které byl zvýšen základ daně o 203 000 Kč. Tuto částku obsahoval dle stěžovatele účetní doklad vystavený panem K.; doklad byl zanesen do účetní evidence stěžovatele a byly jím účtovány stavební práce. K tvrzení pana K., který uvedl, že dotčenou fakturu vystavil výhradně proto, aby snížil stěžovateli základ daně, navrhnul stěžovatel výslechy svědků, kteří na údajně neexistující stavbě pracovali, a jiných, kteří se jednání s panem K. účastnili. Dle závěru krajského soudu bylo odmítnutí navržených svědků řádně odůvodněno ve zprávě o kontrole. Takový závěr ale dle stěžovatele neodpovídá obsahu správního spisu. Navržená svědkyně M. (osoba, která vyplácela v souvislosti s vystavenou fakturou pana K. peníze) byla odmítnuta jako nadbytečná s odůvodněním, že svědek K. uvedl, že práce neprovedl a peníze nepřevzal. Svědek K. a svědek Š., kteří měli vyvrátit tvrzení svědka K. o tom, že na stavbách vždy pracuje sám, byli odmítnuti, protože společnosti KTS a ZAK PLUS nepracovaly na uvedené zakázce. Svědkové V. a G., kteří pracovali pro pana K., byli odmítnuti, protože dle informace správce daně byli v rozhodném období v evidenci Úřadu práce. Majitel společnosti ZAK PLUS, který pro pana K. pracoval, byl odmítnut, protože správce daně neví o tom, že by byl dodavatelem svědka. Takové zdůvodnění údajné nadbytečnosti výslechů svědků je dle stěžovatele účelové a porušuje § 31 odst. 2 daňového řádu. Pokud je jako pomůcka při aplikaci § 31 odst. 5 daňového řádu vydáváno něco konkrétního z účetní evidence stěžovatele, musí být ve vztahu k této pomůcce zjištěny okolnosti co nejúplněji a být postaveno najisto, že se tak případ odehrál.

Další okruhy kasačních námitek se vztahují k dani z přidané hodnoty. Krajský soud vyšel ve svých úvahách z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 21/2007. Aplikaci v něm vysloveného právního názoru ovšem nepovažuje stěžovatel za správnou, neboť nyní nastaly jiné okolnosti. V dané věci totiž bylo možno zjistit daň dokazováním, byly zjištěny nedostatky na vstupu daně. Navíc podkladem pro výpočet daně z přidané hodnoty není účetní evidence, ale záznamní povinnost a konkrétní daňové doklady.

Dle obsahu spisového materiálu je dle stěžovatele prokázáno to, že důvodem pro přechod na pomůcky je zejména tvrzené porušení záznamní povinnosti dle § 39 daňového řádu. Samotná záznamní povinnost navíc byla retroaktivně stanovena i vůči dani z přidané hodnoty.

Dle písm. a) výše uvedeného ustanovení stěžovatel namítá též nesprávné právní posouzení věci, a to v oblasti daňové prekluze. V tomto ohledu nerespektoval krajský soud nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, resp. neztotožnil se stanoviskem většiny, nýbrž vyšel ze separátního vota k otázce tzv. namátkové daňové kontroly.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na závěry krajského soudu, svá předchozí vyjádření a rozhodnutí finančních orgánů. Kasační stížnost navrhuje jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil zdejší soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V logice přezkumu se zdejší soud musí zabývat nejprve námitkou mířící proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Z konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 3, nález 34, str. 257, a nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 8, nález 85, str. 287) vyplývá, že jedním z požadavků vyplývajících z práva na spravedlivý proces a z principů právního státu je povinnost soudů svá rozhodnutí odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění rozsudku musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Pojem „nepřezkoumatelnost“ byl také vyložen soudem zdejším. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, plyne, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je pak založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

V této souvislosti stěžovatel poukazoval na nedostatek důvodů k jím vznesené námitce daňové prekluze, která nastala kvůli tomu, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena, a proto lhůta podle § 47 daňového řádu nemohla být znovu počítána od začátku. Tato námitka sice byla vznesena až po lhůtě k tomu určené (§ 72 odst. 1, § 71 odst. 2 s. ř. s.), nicméně krajský soud ji správně přijal k věcnému projednání s ohledem na konstantní judikaturu Ústavního soudu, dle níž je k otázce prekluze třeba přihlížet *ex offo* (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, http://nalus.usoud.cz). K této otázce se ovšem krajský soud dostatečně vyslovil. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009-124, www.nssoud.cz, rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), pokud se krajský soud v odůvodnění

rozsudku nevyslovil k otázce prekluze práva doměřit daň, jestliže nebyl povinen tak učinit. Tak je tomu za situace, kdy námitka prekluze nebyla v soudním řízení vůbec uplatněna a k prekluzi krajský soud nemusel přihlédnout ani z úřední povinnosti, neboť k prekluzi nedošlo. V dané situaci krajský soud uvedl, proč nedošlo k prekluzi. Vyšel z odlišného stanoviska soudkyně Ivany Janů k nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (http://nalus.usoud.cz), a ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS. Dle nich může být daňová kontrola zahájena i namátkově. Ochranu práv v jejím průběhu totiž lze zajistit i jinak, než jen apriorním zákazem všech namátkových daňových kontrol. Totéž ostatně vyplývá i ze stěžovatelem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, www.nssoud.cz. Toto rozhodnutí navíc nepřistoupilo ke zrušení rozsudku krajského soudu pro vady dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nýbrž pro vady podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Také proto není případné, argumentuje-li jím stěžovatel ve vztahu k tvrzené nepřezkoumatelnosti.

Krajský soud v nyní souzené věci sice podrobně nerozvedl, proč považoval daňovou kontrolu za řádně (nešikanózně) zahájenou, a tedy ji hodnotil jako úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení dle § 47 odst. 2 daňového řádu, který způsobuje nový běh prekluzivní lhůty, avšak k tomu by byl povinen jen tehdy, pokud by účelovost daňové kontroly byla namítána stěžovatelem v žalobě (a tak tomu nebylo – v žalobě byl namítán toliko apriorní zákaz namátkových daňových kontrol), resp. jen tehdy, pokud by *ex offo* takovou účelovost shledal. Z úřední povinnosti by ovšem k přezkumu účelovosti zahájené daňové kontroly mohl přistoupit jen tehdy, pokud by to bylo potřebné pro posouzení uplynutí prekluzivní lhůty. Znovu je totiž třeba připomenout závěry učiněné v citovaném rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 1 Afs 33/2009. Pokud tedy stěžovatel v žalobě namítl toliko protiústavnost provádění namátkových daňových kontrol jako takových, postačilo, pokud krajský soud argumentoval, že namátkové daňové kontroly obecně činit lze. Správnost tohoto názoru bude zdejším soudem hodnocena až v rámci přezkumu námitek dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. K dalšímu by byl krajský soud povinen se vyslovit jen za předpokladu, že by shledal z úřední povinnosti daňovou kontrolu za nezákonnou (šikanózní), přičemž tato nezákonnost by měla vliv na daňovou prekluzi.

Zdejší soud taktéž dospěl k závěru, že důvodem, pro který by bylo nutno přikročit ke zrušení napadeného rozsudku, není spojení vícero žalobních řízení v jedno, ačkoliv takový postup není pro adresáty (zejm. žalobce) rozhodnutí ani pro přezkum kasačním soudem příliš komfortní. Žalovaný vydal ve stejný den (7. 11. 2008) celkem čtyři rozhodnutí (v záhlaví tohoto rozsudku vypočtená a specifikovaná), proti nimž brojil stěžovatel čtveřicí samostatných žalob. Krajský soud usnesením ze dne 9. 9. 2009, č. j. 22 Ca 17/2009 - 32, spojil všechna žalobní řízení ke společnému projednání. Ačkoliv usnesení neobsahuje odůvodnění (§ 55 odst. 4 s. ř. s.), postupoval takto krajský soud patrně především proto, že je dána shoda v účastnících jednotlivých řízení a věci jsou skutkově související. Nevhodnost spojení ovšem plyne z toho, že ne všechny argumenty podané v jednotlivých žalobách byly analogické a pak především z toho, že ve věci bylo třeba, jak upozorňuje stěžovatel, užít hned tří různých hmotněprávních předpisů. Šlo o zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „starý zákon o DPH“), a zákon č. 235/2004 Sb., o

dani z přidané hodnoty (dále jen „nový zákon o DPH“). Nevhodnost spojení různých žalob podle § 39 odst. 1 s. ř. s. ovšem ještě bez dalšího neznamená, že v daném případě takové spojení věcí krajským soudem samo o sobě založí oprávněnost námitek svědčících kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonnost, jak podrobně zdůvodnil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, www.nssoud.cz, uvedl, že spojí-li krajský soud veškeré žaloby podané žalobcem bez ohledu na druh daně a rozhodne jedním rozsudkem, je nezbytné, aby se soud v rozsudku vypořádal se všemi vznesenými námitkami, zejména pak, aby tak učinil způsobem umožňujícím přezkoumatelnost vydaného rozsudku. Nesrozumitelnost a nedostatek důvodů zdejší soud posuzoval tedy samostatně v dalším sledu.

Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost by nemohla sama o sobě způsobit ani to, pokud by krajský soud zaměňoval systém Mefisto se záznamní povinností, resp. účetní evidencí. Tato námitka je obsahového charakteru, je vlastně polemikou s právním názorem soudu. Obdobné lze říci o údajném rozporu mezi stranami 6 a 9 napadeného rozsudku, kde je nejprve tvrzeno, že skladové karty jsou součástí spisu, a následně, že stěžovatel *„nepředložil přes výzvy správce daně skladové karty a další účetní doklady, které by prokázaly skutečný pohyb zboží.“* Tato dvě tvrzení se vzájemně nevylučují. Tvrzení na straně 9 poukazuje pouze na to, že nebyly předloženy takové skladové karty, které by prokázaly skutečný pohyb zboží, nikoliv jakékoliv skladové karty. Uvedená dvě tvrzení nejsou tedy v rozporu, natož aby způsobovala nesrozumitelnost rozsudku. Otázka skladových karet však bude dále ještě přezkoumána v rámci zjišťování toho, zda rozsudek není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Tímto typem nepřezkoumatelnosti se zdejší soud zabýval následně. Krajský soud se vypořádal s otázkou zatajení příjmů (str. 10 prostřední odstavec; vyšel z toho, že stěžovatel v tomto směru opomíjí svou důkazní povinnost dle § 31 odst. 9 daňového řádu) i námitkou retroaktivity záznamní povinnosti (str. 9 prostřední odstavec; soud vyšel z toho, že správní orgány nevycházely jen ze záznamní povinnosti), a to i ve vztahu k dani z přidané hodnoty (druhá polovina citovaného odstavce; ani ve vztahu k dani z přidané hodnoty nevyšly správní orgány jen ze záznamní povinnosti). Stejně tak se krajský soud zabýval námitkou poukazující na § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu – viz strany 6 a 7 napadeného rozhodnutí, kde krajský soud dospěl k tomu, že konkrétní pochybnosti o úplnosti, správnosti nebo pravdivosti záznamů, účetních nebo jiných dokladů dle tohoto ustanovení správce daně vyjevil především ve výzvě ze dne 17. 4. 2007, č. j. 39277/07/394931/0313. Rovněž tak se krajský soud obsáhle vyjádřil k tomu, proč bylo nezbytné stanovit daň podle pomůcek (str. 6 až 9). To, že se krajský soud zabývá stanovením daně dle pomůcek i ve vztahu k dani z přidané hodnoty je patrné z úvodní věty druhého odstavce na str. 6 (porušení stěžovatelových povinností *„znemožňovalo stanovit oba druhy daní za dotčená zdaňovací období dokazováním...“*) i závěrečné věty prostředního odstavce na str. 9 (krajský soud se zabývá tím, zda vůbec lze daň z přidané hodnoty stanovit dle pomůcek, přičemž dospívá k názoru, že tomu tak být jistě může).

Ačkoliv to nebylo výslovně namítáno, zabýval se zdejší soud problematikou skladových karet také z pohledu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (stěžovatel

přitom v tomto směru výslovně namítal jen nesrozumitelnost). Vady dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jsou totiž takového charakteru, že k nim musí být přihlédnuto *ex offo* (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Zdejší soud přitom konstantně judikuje, že nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je též rozsudek, v němž závěry soudu nemají oporu ve správním spisu či v provedeném dokazování před soudem a správním orgánem (viz např. rozsudek ze dne 19. 5. 2009, č. j. 1 Azs 20/2009 - 68, www.nssoud.cz).

Na str. 6 rozsudku krajský soud uvádí, že součástí správních spisů jsou rovněž *„účetní a další doklady žalobce, a to zejména fotokopie žalobcem předložených dokladů (norma přirozených úbytků, výdejky k vydaným fakturám za občerstvení za rok 2003 a 2004, stránky z manuálu programu Mefisto), hlavní knihy za léta 2003 a 2004 (účty třídy 5 a 6), jídelní lístek, kalkulace jídel a nápojů, inventury (doklady řady ‚I-fyzický stav-opis údajů' včetně inventurních soupisů k 31. 12. 2003 a k 31. 12. 2004), **skladové karty*** (zvýraznil NSS), *druhové přehledy za léta 2003 a 2004 a další."* Na téže straně pak krajský soud vychází z toho, že správce daně řádně a srozumitelně stěžovatele k předložení skladových karet vyzval a dále na str. 7 vychází také z toho, že správce daně vyzval stěžovatele k podání vysvětlení, v jakých případech pohybu zboží stěžovatel vystavoval účetní doklady řady P a V, o kterých je záznam na dosud předložených skladových kartách – jinými slovy řečeno: vychází ze skutečnosti, že již některé skladové karty předloženy byly (a jako takové by tedy měly být součástí spisu). Dále na straně 8 se krajský soud (po seznámení se s obsahem spisů) přiklání k závěru, který zaujaly též finanční orgány, že *„nebylo možné ve všech případech stanovit daň z příjmů právnických osob a DPH dokazováním, neboť chyběly skladové karty některých druhů zboží, nebyly zaúčtovány inventarizační rozdíly, nebyla řádně provedena inventarizace zásob zboží k 31. 12. 2003 a k 31. 12. 2004, nebyly věrohodně vysvětleny přebytky skladových zásob a záporné stavy u jednotlivých druhů zboží a nebylo tedy skutečně možné stanovit jednotlivé položky v přesných výších."*

Krajský soud tedy dospívá k závěru, že nepředložení skladových karet v úplnosti je jedním z důvodů, proč nebylo možné stanovit daně dokazováním, nýbrž muselo být užito pomůcek. Rozsudek ale již neobsahuje odůvodnění, které skladové karty byly předloženy a které naopak chyběly. Soupis správního spisu k dani z přidané hodnoty přitom obsahuje záznam, že součástí spisu jsou pod pořadovým číslem 118 též skladové karty (položka je označena příznakem „V", který značí veřejnou část spisu). Na dalších řádcích je též uvedeno, že spis obsahuje rovněž druhové přehledy a ostatní doklady. Nic z toho ovšem spis, ve stavu, v jakém byl předložen Nejvyššímu správnímu soudu, neobsahuje, a to ani ve fotokopiích. Není přitom ani zřetelné, zda vypsané doklady spis obsahoval v době, kdy jím za účelem rozhodnutí o žalobě (žalobách) disponoval soud krajský. V protokolu o jednání před soudem ze dne 14. 10. 2009 je toliko bez dalšího doslova uvedeno, že *„žalovaný doplnil spisový materiál o doklady uvedené v předkládacích zprávách, daních z příjmů."* Ve vztahu k dani z přidané hodnoty není uvedeno nic. V předkládací zprávě ze dne 12. 10. 2009, založené na č. l. 42 soudního spisu jsou skladové karty uvedeny jako položka č. 35, v přílohách však opět nejsou a není zřejmé, že by soud něco z příloh žalovanému vracel. Krajský soud ani ve skutečnosti nikterak blíže nevysvětluje, jak konkrétně posoudil, které skladové karty absentují a které byly předloženy. Vše, co se týče skladových karet, hodnotil jen v obecné rovině a nic bližšího nelze zjistit ani ze spisu (veškeré skladové karty absentují). To ovšem zatěžuje napadený rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť není zřejmé, z čeho krajský

soud vyšel, pokud jde o jeho názor, že předložené skladové karty (a další doklady, ve spise rovněž absentující) nejsou dostačující, a proto muselo být přistoupeno k užití pomůcek.

S ohledem na konstatovanou nepřezkoumatelnost se nelze zabývat těmi kasačními námitkami, které uvádějí, že skutkový stav neopravňoval užití pomůcek. Lze ovšem vážit otázku daňové prekluze, jejímuž přezkoumání uvedená nepřezkoumatelnost nebrání.

Stěžovatel argumentuje, jak již řečeno, nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. K tomu, jak je potřeba vykládat závěry v něm řečené, se ovšem vyjádřil Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí. Vedle již citovaných rozsudků sp. zn. 1 Afs 84/2009 a 8 Afs 46/2009 jde především o rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS. Na tato rozhodnutí i nyní soud odkazuje, jejich úvahy přebírá a vychází z nich.

Platí, 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.

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*".

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 odchýlit. Při tom jsou vedeny úvahou, prezentovanou již v rozsudku ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 40, 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.*"

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). 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).

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).

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, http://nalus.usoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod 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). 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.

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, publ. 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 srovnávána ani s institutem 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. Toto respektování nicméně nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. I zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, kterým je ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu.

Krajský soud v dané věci tedy vycházel z obsáhle shrnuté judikatury zdejšího soudu, která koriguje závěry učiněné ve stěžovatelem uváděném nálezu Ústavního soudu. Nad tento rámec je třeba dodat, že stěžovatel ani v žalobě neuváděl nic o tom, že by zahájení daňové kontroly bylo účelové nebo snad šikanózní, poukazoval toliko na její namátkový charakter. Zdejší soud přesto zdůrazňuje, že daňová kontrola v předmětné věci byla zahájena bez úmyslu nepřiměřeně zatížit daňový subjekt a nebyla účelová. Ze spisu vyplynulo, že k jejímu zahájení došlo dne 11. 9. 2006 (daň z příjmů právnických osob za

rok 2003 a daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období let 2003 a 2004) a 29. 11. 2006 (daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004), tedy před koncem prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Po zahájení daňové kontroly následovaly další kroky v rychlém sledu – již dne 3. 11. 2006 byl stěžovatel vyzván dle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 daňového řádu k předložení ve výzvě specifikovaných dokladů a dne 17. 4. 2007 byl vyzván k předložení dalších specifikovaných důkazních prostředků. Mezi zahájením daňové kontroly a jejím reálným prováděním tak nevznikla neodůvodněná (účelová) prodleva. Také v tomto ohledu je nyní projednávaný případ skutkově odlišný od situace, kterou posuzoval Ústavní soud v citovaném nálezu. Rovněž žalobou napadená rozhodnutí žalovaného byla vydána dne 7. 11. 2008 v nově běžící prekluzivní lhůtě dle § 47 odst. 2 daňového řádu. Na rozdíl od kasačních námitek dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak kasační námitky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nejsou naplněny.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s). Bude tedy na krajském soudu, aby v novém rozhodnutí vyšel i z těch dokumentů, které nyní ve spise chybějí, případně posoudil význam jejich absence.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne 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 22. července 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu