

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **BILLIARD CLUB DRUŽBA s. r. o.,** se sídlem Úštěk, Hrušovany 17, Polepy, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Mírové náměstí 157/30, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2010, č. j. 15 Ca 43/2009 - 30,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2010, č. j. 15 Ca 43/2009 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím o odvolání ze dne 26. 1. 2009, č. j. 87/09-1300-501078, změnil žalovaný dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Litoměřicích dne 30. 4. 2008 pod č. j. 58973/08/196912/0887. Tímto výměrem byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 v částce 121 304 Kč. Rozhodnutím o odvolání byl dodatečný platební výměr změněn tak, že dodatečně vyměřená částka daně byla snížena na částku 110 221 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu, na jejímž základě Krajský soud v Ústí nad Labem zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak i jemu předcházející dodatečný platební výměr a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud vycházel ze zjištění, že u žalobce byla dne 9. 5. 2007 zahájena daňová kontrola ve smyslu ustanovení § 16 daňového řádu. V jejím průběhu bylo zjištěno, že žalobce uzavřel s provozovatelem výherních hracích zařízení dne 2. 7. 2004 nájemní, respektive podnájemní smlouvu, na základě které mu pronajal část svých nebytových prostor za účelem umístění výherních hracích přístrojů. Žalovaný však tento smluvní vztah nepovažoval za vztah nájemní, respektive podnájemní, a proto podle ustanovení § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) neuznal toto plnění za osvobozené od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Z tohoto důvodu žalobcem poskytnutou službu (provozovateli výherních hracích přístrojů) zdanil základní sazbou daně dle ustanovení § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy jako poskytnutí služby.

Krajský soud, aniž by meritorně projednal jednotlivé žalobní námitky, dospěl k závěru, že k pravomocnému dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty (ta uplynula dnem 30. 8. 2008). S ohledem na judikaturu Ústavního soudu, zejména pak na nálezy ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (oba dostupné z www.nalus.usoud.cz), totiž naznal, že zahájení daňové kontroly u žalobce nelze v dané věci považovat za úkon směřující k přetržení běhu prekluzivní lhůty, ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, jelikož žalobce nebyl zpraven o existenci důvodů, respektive o podezření správce daně, že by z jeho strany došlo ke krácení daně z přidané hodnoty. V daném případě došlo k pravomocnému vyměření daně až dnem 26. 1. 2009, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť zahájená daňová kontrola nedostojí požadavkům na úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud současně odmítl závěry učiněné Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 a ze dne 3. 12. 2009. č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 (všechna dále uvedená rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Pokud jde o prvně zmiňovaný rozsudek (kterým Nejvyšší správní soud vyslovil, že od právních závěrů plynoucích z nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, se lze v odůvodněných případech při rozhodování správních soudů odchýlit), krajský soud konstatoval, že jeho *ratio decidendi*, založené na rozdílném postavení fyzických a právnických osob při daňové kontrole, odporuje ústavnímu principu rovnosti před zákonem; proto závěry z něj plynoucí nemohl akceptovat. Dle jeho názoru podmínky judikatorního odklonu, vyslovené v rozsudku posledně zmiňovaném, naplněny nejsou. Tyto závěry jsou v odůvodnění napadeného rozsudku krajským soudem podrobně vyargumentovány.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel nesouhlasí s posouzením důsledků proběhnuvší daňové kontroly, jak byly dovozeny soudem, a má za to, že k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty došlo před uplynutím prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 daňového řádu. Stěžovatel především poukazuje na výklad krajského soudu k nezákonnému zahájení daňové kontroly. Názor prezentovaný Ústavním soudem v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, považuje ve spektru judikatury týkající se daňové kontroly za zcela ojedinělý; nejedná se tak o konstantní judikaturu, který by měla být následována. Podstatnou

okolností je dle stěžovatele dále to, že nález nebyl publikován ve Sbírce zákonů. Ústavní soud rozhodoval o ústavní stížnosti podané dle čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy. Takový nález je vykonatelný doručením písemného vyhotovení účastníkům řízení a ve Sbírce zákonů se neuveřejňuje. To neplatí, pokud má názor v něm vyslovený všeobecný význam; pak může Ústavní soud rozhodnout o jeho uveřejnění, čímž je jednoznačně dáno, jaký význam se právnímu názoru vyslovenému v nálezu přisuzuje. Dle stěžovatele je nutné odlišovat případy, kdy Ústavní soud zohledňuje specifika daného případu natolik, že jeho závěry není možné přijmout jako obecné pravidlo. Právní sílu nálezu oslabuje také skutečnost, že předsedkyně senátu podala k nálezu odlišné stanovisko s podrobným odůvodněním, proč má za to, že by ústavní stížnost měla být odmítnuta. Právní názor vyslovený v nálezu Ústavním soudem je též v rozporu s právní úpravou daňového řádu, protože nerozlišuje mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením. Stejně tak z citovaného nálezu nevyplývá míra (rozsah) specifikace pochybností, které mají být kontrolovanému daňovému subjektu sděleny před zahájením daňové kontroly. I pokud by závěr učiněný Ústavním soudem měl mít obecnou platnost, pak stěžovatel nemohl tento posun v roce 2007, kdy byla daňová kontrola zahajována, předvídat. Dále stěžovatel poukazuje na problematičnost sdělování důvodu pochybností při zahájení daňové kontroly, s ohledem na možné narušení obchodních styků nebo na případnou kriminalizaci daňového subjektu. Přijetím závěrů předmětného nálezu by byl popřen taktéž smysl ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, neboť správce daně by byl stavěn do pozice nejen kontrolního orgánu, ale zejména pak orgánu vyhledávajícího daňové povinnosti daňového subjektu. Formulace důvodu zahájení daňové kontroly oslabuje funkci daňové kontroly, spočívající zejména v prevenci. Stěžovatel dále uvádí další úskalí, která v sobě právní názor Ústavního soudu skrývá, v návaznosti na jednotlivá ustanovení daňového řádu, například povinnost před zahájením daňové kontroly nashromáždit důkazní prostředky, ze kterých by podezření vyplývalo (to znamená provést další řízení, případně místní šetření apod.). Svévoli při zahajování daňových kontrol zabraňuje způsob výběru subjektů ke kontrole, lidský faktor je nanejvýš potlačen (na rozdíl od právních závěrů Ústavního soudu), neboť výběr probíhá na základě dat a údajů počítačem. Stěžovatel si vyžádal stanoviska z daňových správ ostatních evropských zemí, přičemž (mimo specifické situace v Bělorusku) žádná ze zemí nemá princip provádění daňové kontroly postavený na předcházejícím sdělování pochybností o výši daňové povinnosti. Daňová kontrola nemůže být chápána jako nástroj postihu daňového subjektu za delikt, který je již předem správci daně znám. Její hlavní funkcí je prevence; ze zákona nevyplývá požadavek na existenci podezření z krácení daně, respektive důvodu pro zahájení daňové kontroly. Stěžovatel je tak přesvědčen, že zahájil daňovou kontrolu v souladu se zákonem a jde proto o úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Z tohoto důvodu nemohlo v případě dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 dojít k prekluzi práva daň vyměřit.

Na podporu svých tvrzení stěžovatel dále cituje rozsáhle jak z rozhodnutí zdejšího soudu, tak i z rozhodnutí krajských soudů, s nimiž vyslovil Krajský soud v Ústí nad Labem svůj nesouhlas; těchto rozhodnutí se stěžovatel naopak dovolává.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžejním bodem je posouzení zákonnosti zahájení daňové kontroly u žalobce z pohledu uplynutí prekluzívní lhůty dle ustanovení § 47 daňového řádu. Z jeho odst. 1 vyplývá, že *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 daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období*. Podle odstavce 2 platí, že *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. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52 (uveřejněný pod č. 634/2005 Sb. NSS) daňová kontrola představuje z pohledu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu jeden úkon bez ohledu na to, zda v jejím průběhu byly správcem daně provedeny další úkony, které jsou schopny dostát definici úkonu, který způsobí, že prekluzívní lhůta počíná běžet znovu. Platí tedy, že *„[z]ahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly.“*

Je tedy otázkou, zda daňová kontrola zahájená u žalobce dne 9. 5. 2007 sepsáním protokolu o ústním jednání s předmětem *„zahájení daňové kontroly“* dostojí standardům kladeným na úkon tak, aby s ním byly spojeny účinky přetržení běhu prekluzívní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud dospěl k závěru, že nikoli, a to s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. V jeho intencích byla daňová kontrola zahájena nezákonně, neboť žalobce jako daňový subjekt nebyl při jejím zahájení zpraven o pochybnostech správce daně, respektive mu nebyly sděleny konkrétní důvody vedoucí správce daně k zahájení daňové kontroly. Za takto postaveného stavu nemohlo tedy, dle názoru krajského soudu, dojít k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 uvnitř lhůty pro vyměření daně, neboť daň byla žalobci dodatečně stanovena dnem 26. 1. 2009, ale k uplynutí prekluzívní lhůty došlo již 30. 6. 2008. Tento názor Nejvyšší správní soud nesdílí.

Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je patrné, že je mu známa dnes již ustálená judikatura zdejšího soudu v názoru na závěry vyvozené Ústavním soudem v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Jakkoli není přípustné, aby Nejvyšší správní soud přehodnocoval právní závěry vyvozené Ústavním soudem v předmětném nálezu, je třeba konstatovat, že

právní názor v nálezu prezentovaný, nemůže být správními soudy (i Nejvyšším správním soudem) přejímán mechanicky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52).

Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že není podstatné, zda se jedná o daňovou kontrolu u fyzické osoby (o níž se v předmětném nálezu jedná) nebo u osoby právnické. Pokud krajský soud dovozuje, že v takovém případě by byla zakládána nerovnost právního postavení těchto osob, když ani daňový řád nerozlišuje u daňového subjektu, zda se jedná o fyzickou osobu či právnickou osobu, s ohledem na jim přiznaná práva a uložené povinnosti, pak tento závěr obstojí.

Krajský soud nicméně přehlíží fakt, že důvodem pro odchýlení od právního názoru Ústavního soudu ve sporné otázce není v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu skutečnost, zda se jedná o daňovou kontrolu u osoby fyzické nebo právnické, ale okolnosti, s nimiž se zdejší soud vypořádal (mimo jiné) právě v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52. Z něj se podává, že „*Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44 (...) 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.*“ O ty půjde například „*pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil. (...) Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu (...), 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 (...) 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.*“ V této souvislosti pak zdejší soud v rozsudku uzavírá: „*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 (...)* [v] *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.“

Ústavní soud se tedy dle citovaného rozsudku nevypořádal s konstantní a jednotnou judikaturou zdejšího soudu, jakkoli tato judikatura v sobě zahrnuje podrobný mechanismus procesních prostředků, jichž je možné využít k ochraně v případě svévole daňových orgánů při zahájení daňové kontroly nebo v jejím průběhu. Jejich výčet je ostatně tímto rozsudkem taktéž zmiňován. S takto formulovanými závěry se Nejvyšší správní soud i v nyní projednávané věci plně ztotožňuje a neshledává žádný racionální důvod pro to, aby se od nich odchýlil. Zde sluší též uvést, že citovaný rozsudek navazoval na již předcházející rozhodnutí zdejšího soudu, která vykročila mimo právní názor vyslovený Ústavním soudem (srov. rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS) a je rozhodovací praxi následován.

Jak správně dovozuje stěžovatel, skutkový stav, ze kterého Ústavní soud vycházel a na základě kterého dospěl k právním závěrům, které nyní stěžovatel zpochybňuje, byl zcela odlišný. Krajský soud v nyní projednávané věci na základě předloženého správního spisu konstatoval, že z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že již tohoto dne byly správci daně předány doklady (jejich seznam je součástí protokolu); byly tedy ještě v rámci otevřené prekluzivní lhůty činěny reálné úkony směřující k přezkoumání správnosti daňové povinnosti. Na rozdíl od skutkového stavu posuzovaného Ústavním soudem tedy jednoznačně vyplývá, že k zahájení daňové kontroly nedošlo pouze formálním úkonem správce daně, který by účelově „prodlužoval“ lhůtu pro dodatečné vyměření daňové povinnosti na samém konci lhůt pro vyměření daně. Závěr Ústavního soudu, vzhledem ke skutkovému stavu, byl tak logický, avšak na nyní posuzovaný, skutkově odlišný případ nedopadá.

Lze tedy uzavřít, že krajský soud pochybil, pokud v posuzovaném případě odmítl akceptovat judikaturu zdejšího soudu, vztahující se k otázkám (ne)zákonnosti daňové kontroly. Nejvyšší správní soud však považuje za potřebné poznamenat, že tento postup nevnímá jako výraz jurisdikční libovůle krajského soudu (k tomu srov. například rozsudek ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Aps 2/2006 - 68), nýbrž jako případ emancipovaného přístupu k judikatuře zdejšího soudu, proti kterému nelze v principu ničeho namítat. Nelze totiž přehlédnout, že krajský soud výstupy rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu zná, podrobil je však, ve světle judikatury Ústavního soudu, kritické analýze a právně obhajitelným způsobem vyložil, v čem spatřuje její deficity Fakt, že Nejvyšší správní soud tyto úvahy krajského soudu neakceptoval, na tom nic nemění.

Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud své rozhodnutí vystavěl na nesprávném posouzení právní otázky a jsou proto naplněny kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nezbylo mu proto, než napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

V dalším řízení bude krajský soud v otázce zákonnosti zahájení daňové kontroly vycházet ze shora uvedeného právního názoru, a to včetně posouzení jeho povahy coby reálného (tedy nikoli pouze formálního, účelového) úkonu, který splňuje požadavky na přetržení lhůty stanovené pro (dodatečné) vyměření daně, ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Tento právní názor je pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodně krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 31. srpna 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu