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 **IT – Safe Networks s.r.o.,** se sídlem Cheb, Pelhřimov 33, zastoupeného Mgr. Hanou Vopálenskou, advokátkou se sídlem Cheb, Májová 23, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Chebu,** se sídlem Cheb, Hálkova 32, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 9. 2009, č. j. 30 Ca 32/2009 - 67,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 4. 2009, č. j. 39459/09/123930403095 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), nebylo podle § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyhověno námitce žalobce proti zahájení daňových kontrol (v intencích protokolu o ústním jednání ze dne 8. 4. 2009, č. j. 38274/09/123930040780), směřujících k ověření správnosti vykázaného základu daně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2007, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2007 a daně silniční za totéž zdaňovací období. Postup žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Plzni žalobou

proti nezákonnému zásahu, spočívajícímu v nezákonné daňové kontrole. Rozsudkem ze dne 18. 9. 2009, č. j. 30 Ca 32/2009 - 67, byla žaloba zamítnuta.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku konstatoval, že finanční orgány se ve své činnosti řídí zákony a dalšími obecně závaznými předpisy. Žalobcem označeným nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (jehož aplikace se žalobce dovolával) jsou povinny se řídit pouze v konkrétní věci, která byla takto Ústavním soudem ČR projednána. Nález nemá povahu právního předpisu, a není tedy závazný ani pro krajský soud; ten je ve smyslu čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR vázán při svém rozhodování zákonem. Krajský soud zdůraznil, že zastává názor vyjádřený v odlišném stanovisku prezentovaném JUDr. Ivanou Janů v uvedeném nálezu. Toto odlišné stanovisko je založeno na důsledném rozlišení daňové kontroly ve smyslu ustanovení § 16 daňového řádu a vytýkacího řízení dle ustanovení § 43 daňového řádu. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně, přičemž může jít i jen o nahodilé prověření správnosti vykázané daně. Naproti tomu institut vytýkacího řízení je založen na existenci pochybností správce daně ohledně vykázané daňové povinnosti. Tyto pochybnosti pak ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu předepsaným způsobem daňovému subjektu sdělí a vyzve ho, aby se k nim vyjádřil. Daňová kontrola představuje institut dozoru, umožňuje správci daně uplatňovat státní moc vůči daňovému subjektu, avšak nikoli svévolně. Správce daně se musí řídit nejen § 16 daňového řádu, ale např. i jeho ustanovením § 47 a základními zásadami daňového řízení. Stejně tak další omezující podmínky lze vysledovat z bohaté judikatury soudů. Nepřípustnost daňové kontroly, kterou žalobce spojoval s nesdělením důvodu k jejímu zahájení, nevyplývá ze žádného ustanovení daňového řádu. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že provedení daňové kontroly u žalobce bez toho, aby mu byl sdělen důvod jejího provedení, nepředstavuje nezákonný zásah, a proto žalobu rozsudkem zamítl.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především poukazuje na skutečnost, že s ohledem na ukončení daňové kontroly ještě před ústním jednáním nařízeným krajským soudem, došlo ke změně žalobního petitu v tom smyslu, že sice došlo k ukončení nezákonného zásahu, avšak jeho důsledky působí vůči stěžovateli i nadále. Hrozí opakování daňové kontroly jako nezákonného zásahu, a proto stěžovatel požadoval navrácení listin, které byly správcem daně shromážděny v průběhu daňové kontroly a zničení všech souvisejících dokumentů v elektronické podobě, nacházejících se u správce daně. Změna petitu byla usnesením krajského soudu připuštěna.

Zásadní pochybení, kterého se krajský soud dle stěžovatele dopustil, spočívá v tom, že odmítl na jeho případ aplikovat názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 18. 11. 2008, sp. zn I. ÚS 1835/07. V této souvislosti odkazuje stěžovatel na jiné rozhodnutí Ústavního soudu, a to nález ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, v němž byl vysloven názor, že pokud obecný soud odmítne respektovat právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu (ačkoli má precedenční účinky), může tak učinit pouze tehdy, je-li

z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je závěry Ústavního soudu třeba revidovat. Tímto důvodem tedy nemohou být jen obecná tvrzení (obecného) soudu. Podmínky pro nerespektování názoru vysloveného v nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 18. 11. 2008, sp. zn I. ÚS 1835/07 nebyly v dané věci dány, protože krajský soud si přisvojil argumentaci vyslovenou JUDr. Janů, která byla již zmíněným nálezem Ústavního soudu ČR překonána. Ze strany krajského soudu tedy nebyly naplněny podmínky pro odchýlení se od ústavně konformního výkladu omezení podmínek pro zahájení daňové kontroly. Krajský soud tento odklon odůvodnil tím že nález dopadá na případ s jiným skutkovým pozadím a že nyní nedošlo k tak intenzívnímu zásahu do práv daňového subjektu, aniž by však tento závěr odůvodnil. Přitom Ústavní soud ve svém nálezu poukázal na porušení práva na informační autonomii jednotlivce, jehož příčinou je izolovaný výklad ustanovení § 16 daňového řádu v tom smyslu, že k zahájení daňové kontroly dojde bez sdělení důvodů či bez sdělení podezření na krácení daňové povinnosti. Stěžovatel dále poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 - 60, s tím, že při interpretaci jeho závěrů, zejména v části III.d), se krajský soud dopustil pochybení. Nejvyšší správní soud zde totiž vyslovil zcela konkrétní závěr odůvodňující provedení daňové kontroly.

Závěr krajského soudu, že zahájením daňové kontroly u stěžovatele nebylo předjímáno krácení daňové povinnosti, se opírá o ustanovení § 16 daňového řádu, které opravdu ve svém doslovném znění existenci podezření na krácení daně nepodmiňuje. Krajský soud však již neaplikoval omezení daná Listinou základních práv a svobod, ve smyslu práva na informační sebeurčení jednotlivce, stejně jako nereflektoval podstatu správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu) a základní principy daňového řízení (§ 2 odst. 1 a 2 daňového řádu). Odkaz na postup jiných *orgánů státního dozoru*, s nimiž se lze denně setkat, je nepřípadný, neboť je otázkou, zda tyto orgány postupují v souladu s příslušnými zákony.

Na základě v kasační stížnosti uvedených statistik územních finančních orgánů týkajících se počtu provedených daňových kontrol stěžovatel dovozuje, že není-li stát schopen zajistit rovnoměrné zatížení daňovými kontrolami ve vztahu ke všem subjektům daně (např. protože v dané územní působnosti správce daně je nižší počet daňových subjektů), musí být kritéria pro jejich výběr stanovena například tak, jak to provedl Ústavní soud ve svém nálezu. Pokud je výběr subjektů pro daňovou kontrolu prováděn aplikací ADIS, pak správci daně nelze vytknout, když u takto vybraného subjektu daňovou kontrolu provede. Protokol o zahájení daňové kontroly u stěžovatele však výsledky analýzy údajů předávaných správci daně neobsahoval a správce daně ani konkrétní důvod pro zahájení daňové kontroly nesdělil, respektive na dotaz stěžovatele uvedl, že k provedení kontroly žádný takový důvod nemá. Pouhé zákonné zmocnění k provedení daňové kontroly nelze bez stanovení podmínek (zcela jasného vymezení důvodu jejího zahájení) považovat za dostatečné, neboť pak je výběr subjektu k daňové kontrole prováděn nahodile, tedy nepředvídatelně. Přitom předvídatelnost chování správního orgánu je jedním ze základních požadavků na demokratické uspořádání státu.

Ze všech shora uvedených důvodů považuje stěžovatel zahájení daňové kontroly za nezákonný zásah a projev libovůle správce daně. Zásah do svých práv spatřuje zejména

v tom, že byl v rozporu s Listinou základních práv a svobod donucen vydat veřejně nepřístupné údaje, zejména ty, které považuje za součást svého obchodního tajemství.

Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu a současně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46. Závěrem uvádí, že požadavek na existenci konkrétního podezření či konkrétních pochybností o řádném splnění daňových povinností u daňového subjektu podrobeného daňové kontrole ve svých důsledcích znamená negaci institutu daňové kontroly. Žalovaný tento požadavek považuje právě s ohledem na citovanou judikaturu za neopodstatněný a poukazuje na rozdílnost mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

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

Kasační stížnost není důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, jíž stěžovatel vytýká krajskému soudu, že odmítl na daný případ aplikovat nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Není sporu o tom, že dle čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR jsou *vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu (...) závazná pro všechny orgány i osoby.* Poměrně rozsáhlá judikatura Ústavního soudu (lze jmenovat namátkou nález ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, nebo nález ze dne 18. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 77/97, přístupné na www.nalus.usoud.cz) přisuzuje právnímu názoru obecné povahy obsaženému v odůvodnění nálezu Ústavního soudu obecnou závaznost, za podmínky řešení typově shodných případů. Tento přístup ovšem nelze chápat dogmaticky; Ústavní soud ostatně sám ve svých nálezech (například i v posledně zmiňovaném) nevylučuje, aby obecné soudy přistupovaly k jeho judikatuře emancipovaně a připouští, že z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů mohou být jeho závěry revidovány. Shodně s tím judikoval opakovaně v minulosti i zdejší soud (viz například rozsudek ze dne 14. 9. 2005, č .j. 2 Afs 180/2004 - 44; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

V odůvodnění nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 Ústavní soud, mimo jiné, uvedl, že: *„již v minulosti vymezil ústavněprávní mantinely, v nichž jsou orgány státu povinny se pohybovat, pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce. Mimo jiné uvedl, že pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ust. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. (...) Ústavní soud již rovněž judikoval, že této ústavní kautele odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry 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 (...) Jinými slovy, 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." Dále Ústavní soud 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.*" Poté, co konstatoval jistou analogii mezi daňovou kontrolou a trestním řízením, Ústavní soud uzavřel, 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.*"

Z uvedeného je zřejmé, že Ústavní soud se v otázce definice podmínek, za nichž může být daňová kontrola provedena, skutečně postavil na stanovisko, které zastává stěžovatel, dle kterého (zjednodušeně řečeno) by kontrola měla být prováděna pouze za

situace, kdy existují konkrétní indicie, implikující možnost krácení daňové povinnosti konkrétním daňovým subjektem.

K problematice obecné závaznosti právního názoru vysloveného Ústavním soudem ve shora citovaném nálezu se již v obdobné věci Nejvyšší správní soud vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 26. 11. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 (dostupném na www.nssoud.cz).

Vycházel přitom z výše popsaných limitů vázanosti obecných soudů judikaturou Ústavního soudu a podal podrobnou charakteristiku institutu daňové kontroly. Uvedl dále, že jím podaný výklad pojmu daňové kontroly *„je 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. Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený cum grano salis 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 § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty s vytýkacím řízením.“*

Nejvyšší správní soud se tak v citovaném rozsudku přihlásil k obsahu disentního stanoviska předmětného nálezu Ústavního soudu, a to včetně odmítnutí náhledu na daňovou kontrolu coby formu trestního obvinění. Uvedl dále, že *„[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 § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden 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. (...) Ke kritériu přiměřenosti stricto sensu Nejvyšší správní soud konstatuje, že újma na právu jednotlivce na informační sebeurčení a zásah do jeho autonomní sféry není ve vztahu k zamýšlenému cíli nepřiměřená. Ústavní soud i Nejvyšší správní soud ve své dosavadní rozhodovací praxi k problematice daňové kontroly spíše rozšiřovaly prostor autonomní sféry daňového subjektu, i takový přístup má ovšem své hranice a nemůže ve svém důsledku vést k negaci smyslu institutu daňové kontroly". I v těchto závěrech se citovaný rozsudek opírá o argumentaci plynoucí z disentního stanoviska nálezu Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud tak v citovaném rozsudku uzavřel, že *[ú]stavní kautela minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je (...) naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.*"

V nyní posuzovaném případě jde o obdobnou situaci, jako ve věci posuzované zdejším soudem pod sp. zn. 8 Afs 46/2009. I zde se daňové kontrole bránila právnická osoba, která (opíraje se o nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07) namítala její nezákonnost, s ohledem na absencí indicií, které měly vést správce daně k pochybnostem o správně vykázané daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se přitom se shora citovaným rozsudkem svého osmého senátu zcela ztotožňuje a nevidí racionální důvod, proč by při posuzování skutkově velmi obdobné věci, měl postupovat odlišně. Citovaný judikát byl ostatně následován i v dalších rozsudcích, mimo jiné i v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, kde zdejší soud opakovaně konstatoval, že „*Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v (...) 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.*" Po důkladném věcném zvážení předmětné problematiky pak dospěl k názoru, 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.*" Ve shodě s výše citovaným rozsudkem pak uzavřel, že „*plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. 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 (...) 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.“

Z tohoto pohledu pak bylo nahlíženo na napadený rozsudek krajského soudu v nyní posuzovaném případě. Zde je podstatné, že (z důvodů o nichž bylo pojednáno výše) krajský soud skutečně nemusel zcela nevyhnutelně při svém rozhodování vycházet z právního názoru Ústavního soudu; současně pak zdůvodnil, proč se od tohoto názoru při posouzení konkrétní věci odchýlil. Jelikož jeho právní názor v rozhodující míře koresponduje s nosnými důvody obou citovaných rozsudků zdejšího soudu (pokud jde o důvody tohoto judikatorního odchýlení), nelze jeho postupu ničeho vytknout.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval způsobem, jakým se krajský soud vypořádal se změnou žaloby, na kterou kasační stížnost rovněž poukazuje. Stěžovatel skutečně v žalobě proti nezákonnému zásahu považoval za tento zásah daňovou kontrolu, která u něj byla zahájena bez toho, že by správce daně (žalovaný) sdělil relevantní důvod k jejímu provedení. V průběhu soudního řízení pak došlo ke změně okolností, neboť daňová kontrola již byla ukončena. Stěžovatel proto navrhl, aby žalovanému byla uložena povinnost vrátit veškeré listiny (kopie) nashromážděné v průběhu daňové kontroly a zničit související dokumenty v elektronické podobě, nacházející se v databázi žalovaného. V tom spatřoval přetrvávají negativní důsledky nezákonného zásahu a dále dovodil, že hrozí jeho opakování. Krajský soud usnesením povolil změnu petitu, v odůvodnění se ovšem s nově formulovanými důvody žaloby explicitně nevypořádal.

Ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. se lze dovolávat ochrany proti nezákonnému zásahu který: 1) dosud trvá, 2) již netrvá, ale přetrvávají jeho důsledky, 3) již netrvá, ale hrozí jeho opakování. Všechny tři varianty, které lze žalobou ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. napadnout, tak mají společný pojmový znak, kterým je *nezákonný zásah.* Za situace, kdy po změně petitu již stěžovatel nenamítal existenci trvajícího zásahu, ale jen přetrvávání jeho negativních důsledků a hrozbu jeho opakování, lze krajskému soudu vytknout, že ustal na konstatování, že daňová kontrola u stěžovatele nepředstavovala nezákonný zásah. Pokud však v daném případě dovodil, že zahájení a provádění daňové kontroly u stěžovatele *nebylo nezákonným zásahem*, je z povahy věci vyloučeno, aby přetrvávaly jeho (negativní, nezákonné) důsledky či hrozilo jeho opakování a tento dílčí argumentační deficit tak nemohl mít na zákonnost napadeného rozsudku vliv.

Konečně, pokud se stěžovatel dovolává toho, že ze strany krajského soudu došlo k nesprávné interpretaci závěrů vyslovených v rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 - 60, ani tomuto tvrzení nelze přisvědčit, neboť v odůvodnění napadeného rozsudku žádnou takovou interpretaci neshledal. Stěžovatel totiž přehlíží, že tento rozsudek byl krajským soudem zmíněn pouze při konstatování procesních

stanovisek účastníků řízení (konkrétně žalovaného); samotné právní hodnocení věci se o tento judikát neopírá.

Ze všech uvedených důvodů proto zdejšímu soudu nezbylo, než kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 10. února 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu