

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **CIKO s.r.o.**, se sídlem Předměřice nad Jizerou 15, zast. Ing. V. S., daňový poradce, proti žalovanému: **Finanční úřad v Mladé Boleslavi**, se sídlem Štefánikova 1406/III, Mladá Boleslav, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2009, č. j. 44 Ca 100/2009 – 29,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2009, č. j. 44 Ca 100/2009 – 29, **se** ve výroku č. II. a III. **ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2009, č. j. 44 Ca 100/2009 - 29, kterým krajský soud ve výroku č. I. zamítl návrh žalobce na vydání předběžného opatření, ve výroku č. II uložil žalovanému, aby zastavil daňové řízení vedené se žalobcem ve věci daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2006 a 2007, a ve výroku č. III rozhodl o nákladech řízení.

Z obsahu správního spisu plyne, že žalovaný zahájil v sídle žalobce dne 23. 2. 2009 daňovou kontrolu podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), zaměřenou na prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob, daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za jednotlivá zdaňovací období v letech 2006 a 2007. Žalobce podal dne 29. 7. 2009 proti postupu pracovníků žalovaného námitku ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, když tvrdil, že daňová kontrola nebyla zahájena zákonným způsobem, neboť v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 2. 2009, č. j. 24059/09/048933200159, nebyly uvedeny konkrétní pochybnosti či podezření, které správce daně vedly k jejímu zahájení. Žalovaný nedostál dle žalobce požadavkům, které na zahájení daňové kontroly klade nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (http://nalus.usoud.cz), a postupoval v rozporu s § 16 daňového řádu a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Námitku žalobce zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 8. 2009, č. j. 113663/09/048932200702. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že podle § 16 odst. 1 daňového řádu není předpokladem pro zahájení daňové kontroly existence podezření o správnosti daňového základu nebo daně. Jde pouze o zjištění nebo prověření, zda daň byla stanovena správně. Citované ustanovení neukládá správci daně, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly své pochybnosti uváděl. V dané věci byly konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly uvedeny v dokumentu „Obsahové zaměření kontroly" ze dne 19. 2. 2009, vypracovaném před zahájením daňové kontroly. Postup pracovníků žalovaného tedy nebyl nikterak svévolný, neboť při zahájení daňové kontroly postupovaly zcela v intencích ústavně konformního výkladu § 16 daňového řádu.

Žalobce podal dne 11. 9. 2009 u Krajského soudu v Praze žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s., v níž se domáhal toho, aby krajský soud uložil žalovanému zastavit daňové řízení ve věci daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2006 a 2007. Nezákonný zásah spatřoval žalobce v tom, že s ním žalovaný vedl daňovou kontrolu, která dle jeho názoru byla zahájena nezákonným způsobem. Ústavní soud vyslovil ve shora citovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 právní závěr, že konkrétní důvody a podezření o správnosti stanovené daně, jež vedou správce daně k zahájení daňové kontroly, musí být uvedeny již v protokolu o zahájení kontroly a daňový subjekt s nimi musí být seznámen, což se v daném případě nestalo. Ve světle judikatury Ústavního soudu je tedy nutno považovat postup žalovaného za nezákonný, neboť daňová kontrola byla zahájena v rozporu s § 16 odst. 1 daňového řádu, čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 4 odst. 1 Listiny. Žalobce dále navrhl, aby krajský soud předběžným opatřením podle § 38 s. ř. s. uložil žalovanému zdržet se do doby rozhodnutí o žalobě jakýchkoliv dalších úkonů v daňových řízeních ve věci předmětných daní.

Krajský soud žalobě vyhověl shora uvedeným rozsudkem a uložil žalovanému, aby ve věci daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2006 a 2007 zastavil daňové řízení. Návrh na vydání předběžného opatření krajský soud zamítl. S odkazem na dřívější judikaturu Nejvyššího správního soudu krajský soud uvedl, že judikaturu Ústavního soudu je nutno vnímat jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, avšak pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech. Žalovaný se tedy měl

řídit při zahájení daňové kontroly právním názorem vyjádřeným ve shora citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Krajský soud konstatoval, že z protokolu o zahájení daňové kontroly není možno zjistit důvod zahájení daňové kontroly, ani zde není vyjádřeno podezření žalovaného, že by některou z daní přiznal žalobce nesprávně. Tento nedostatek nezhojila ani skutečnost, že důvody pro zahájení daňové kontroly byly formulovány v dokumentu „Obsahové zaměření kontroly“, neboť žalovaný měl povinnost tyto důvody žalobci sdělit při sepisu protokolu o zahájení daňové kontroly a do protokolu je uvést. Pokud tak neučinil, zkrátil žalobce na jeho právech. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly ze strany žalovaného představovalo nezákonný zásah do práv žalobce ve smyslu § 82 s. ř. s.

Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (stěžovatel) kasační stížností, jíž se dle žalobního petitu domáhá zrušení celého rozhodnutí krajského soudu, z obsahu kasační stížnosti však bez jakýchkoli pochybností vyplývá, že stěžovatel ve skutečnosti brojí pouze proti výroku č. II rozsudku, jímž mu krajský soud uložil zastavit daňové řízení, a proti na něm závislému výroku č. III o nákladech řízení /ostatně případná kasační stížnost proti výroku č. I rozhodnutí krajského soudu týkajícímu se návrhu na vydání předběžného opatření by ani nebyla vzhledem k § 104 odst. 3 písm. c) s. ř. s. přípustná – viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2004, č. j. 1 Ans 2/2003 - 35, publikované pod č. 762/2006 Sb. NSS/. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Stěžovatel též navrhl, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek dle § 107 s. ř. s. ve spojení s § 73 odst. 2 až 4 s. ř. s.

Stěžejní kasační námitkou brojí stěžovatel proti právnímu závěru krajského soudu, podle nějž zahájení daňové kontroly představuje nezákonný zásah do práv žalobce. Namítá, že krajský soud vyložil právní závěry vyslovené ve shora citovaném nálezu Ústavního soudu formalisticky, aniž by posoudil odlišnou skutkovou podstatu daného případu od skutkové podstaty případu posuzovaného Ústavním soudem a doložil aplikaci obecných východisek formulovaných Ústavním soudem na danou věc. Stěžovatel dle svého názoru dostál požadavku vyloučení svévole při zahájení daňové kontroly, neboť v okamžiku zahájení daňové kontroly existovaly důvody pro její zahájení, jež byly formulovány v dokumentu „Obsahové zaměření kontroly“. Skutečnost, že tyto důvody nejsou uvedeny v protokolu o zahájení kontroly, je procesní vadou odstranitelnou v dalším řízení. V opačném případě by se muselo jednat o koncentraci řízení, v jejímž důsledku by i žalobce musel svou námitku neústavnosti daňové kontroly uplatnit již při jejím zahájení.

V rámci další kasační námitky stěžovatel uvedl, že výrok rozsudku nemá oporu ve skutkovém stavu a je v rozporu s odůvodněním rozsudku. Z obsahu žaloby plyne, že žalobce spatřuje nezákonný zásah v provádění daňové kontroly. Podle ustálené judikatury správních soudů ovšem daňová kontrola není samostatným řízením ani fází řízení; jedná se o úkon, resp. soubor úkonů, jimiž správce daně prověřuje základ daně a daň tvrzenou daňovým subjektem. Tím, že krajský soud uložil stěžovateli zastavit daňové řízení o dani z příjmů právnických osob a o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2006 a

2007, není stěžovatel oprávněn vést ani jakékoliv další daňové řízení ve věci předmětných daní (daňovou exekuci k vymožení nedoplatků, řízení o mimořádných opravných prostředcích a o dodatečných daňových přiznáních, vydat platební výměr na úrok za pozdní úhradu daně a vést řízení o případném vrácení přeplatků).

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout. Uvedl, že z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud podrobně zabýval konkrétními okolnostmi případu a posuzoval jejich vazbu na obecné právní závěry vyjádřené ve shora uvedeném nálezu Ústavního soudu, zejména pokud jde o posouzení listiny „Obsahové zaměření kontroly“. K argumentaci stěžovatele ohledně koncentrace řízení žalobce uvedl, že zásada koncentrace či naopak jednotnosti řízení se vztahuje k možnostem účastníků řízení uplatňovat svá procesní práva při zjišťování skutkového stavu, tedy možnost uplatňovat námitky či připomínky nebo navrhovat důkazy, případně činit jiné procesní návrhy buď po celou dobu řízení, nebo naopak jen do určitého procesního stadia. Argumentace stěžovatele zásadou koncentrace řízení je tak v daném kontextu bezpředmětná. Názor stěžovatele, že správní orgán má možnost dodatečně zhojit nezákonnost zahájení daňové kontroly, nemá dle žalobce oporu v zákoně ani v judikatuře správních soudů. Ke druhé kasační námitce žalobce uvedl, že výrok napadeného rozsudku krajského soudu je zcela v intencích žalobních námitek, jakož i žalobního návrhu. Dle § 2 odst. 1 daňového řádu se daňovým řízením rozumí řízení o daních, přičemž daňový řád upravuje dále jednotlivé fáze tohoto řízení. Přestože nelze daňovou kontrolu ztotožňovat s pojmem daňového řízení, jedná se o procesní postup, jenž je pevnou součástí daňového řízení a odehrává se v rámci něj. Žalobce závěrem poukázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, v němž Nejvyšší správní soud vyjádřil právní názor odlišný od názoru vysloveného Ústavním soudem ve shora citovaném nálezu. Je však toho názoru, že pokud nebude právní závěr, k němuž dospěl Ústavní soud, revidován jím samým, je nutno z něj vycházet a respektovat jako ústavně konformní výklad § 16 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), byla podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a za stěžovatele jedná v řízení zaměstnanec, který má vysokoškolské vzdělání, jež je podle zvláštních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a shledal kasační stížnost důvodnou.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval druhou kasační námitkou stěžovatele, podle níž výrok napadeného rozsudku, jímž bylo uloženo stěžovateli zastavit daňové řízení, nemá oporu ve skutkovém stavu a je v rozporu s odůvodněním rozsudku. Rozpor mezi výrokem rozhodnutí a jeho odůvodněním je dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vadou způsobující nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost. Pokud by tedy Nejvyšší správní soud takovou vadu rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) a § 109 odst. 3 s. ř. s. shledal, nemohl by se již zabývat další stížní námitkou vytýkající rozsudku krajského soudu dle § 103 odst. 1 písm.

a) s. ř. s. jeho nezákonnost. Je pravdou, že pojem „daňové kontroly“ (§ 16 daňového řádu), v jejímž provádění byl v daném případě žalobcem i krajským soudem spatřován nezákonný zásah, nelze ztotožnit s pojmem „daňové řízení“. Podle svého systematického zařazení v daňovém řádu není daňová kontrola samostatným řízením, ale dílčím postupem v jeho rámci, který je před správcem daně zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a ukončen projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, publikovaný pod č. 437/2005 Sb. NSS). K otázce vzájemného vztahu mezi instituty daňové kontroly a daňového řízení se Nejvyšší správní soud vyjádřil také v rozsudku ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 57/2009 - 100, www.nssoud.cz: „*Jelikož pak správa daně (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), která probíhá zásadně v daňovém řízení, v sobě zahrnuje i právo kontrolovat podle zákona o správě daní a poplatků, splnění daňových povinností ve stanovené výši a době, nelze dojít k jinému závěru, než k tomu, že daňová kontrola, jako úkon správce daně sui generis, vždy probíhá v daňovém řízení. (...) Pokud však před zahájením daňové kontroly nebylo doposud zahájeno daňové řízení, nelze dojít (za předpokladu, že daňová kontrola vždy probíhá v daňovém řízení) k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení. Je tomu tak proto, že k zahájení daňové kontroly může dojít toliko úkonem správce daně, jak výslovně předpokládá ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak daňové řízení do okamžiku započetí kontroly nebylo zahájeno, je právě úkon, jímž se zahajuje daňová kontrola, prvým úkonem v daňovém řízení.*“ V ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu je daňová kontrola považována za úkon, resp. soubor úkonů správce daně, a nikoliv za samostatné daňové řízení, vždy je však vykonávána správcem daně v rámci probíhajícího daňového řízení. Nebylo-li daňové řízení zahájeno již dříve jiným úkonem správce daně, dochází k jeho zahájení prvním úkonem učiněným správcem daně v rámci daňové kontroly, zpravidla faktickým zahájením daňové kontroly a sepsáním protokolu o jejím zahájení.

V posuzované věci tak došlo zahájením daňové kontroly dne 23. 2. 2009 současně i k zahájení celého daňového řízení týkajícího se předmětných daní. Nejvyšší správní soud potud přisvědčuje stěžovateli, že by bylo jistě z formálního hlediska vhodnější, aby krajský soud stěžovateli uložil pouze ukončit daňovou kontrolu ve věci předmětných daní (což ovšem žalobce ve své žalobě nenavrhoval), nicméně, pokud v této konkrétní věci bylo zahájením daňové kontroly současně zahájeno i daňové řízení, došlo v dané procesní fázi k faktickému překrytí daňové kontroly s daňovým řízením, které by teprve po jejím řádném ukončení a v závislosti na jejích výsledcích případně vyústilo v dodatečné vyměření daně z příjmů, resp. daně z přidané hodnoty a případně i následně pokračovalo odvolacím řízením. Výrok rozsudku, jímž bylo stěžovateli uloženo zastavit daňové řízení, nečiní tedy napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Tento výrok se totiž dostatečně opírá o důvody uvedené v odůvodnění rozsudku a je srozumitelný, neboť z něj s ohledem na tyto důvody bezpochyby vyplývá, že krajský soud uložil stěžovateli zastavit právě daňové řízení, jež započalo zahájením předmětné daňové kontroly. Nejvyšší správní soud se tedy neztotožňuje se stěžovatelem, že napadený rozsudek krajského soudu brání stěžovateli vést jiná daňová řízení týkající se týchž daní a týchž zdaňovacích období, ať již by se jednalo o řízení o mimořádných opravných prostředcích, dodatečných daňových přiznáních či o řízení vymáhací. Nejvyšší správní soud tedy neshledal tuto námitku stěžovatele důvodnou.

Podstatou stěžejní kasační námitky stěžovatele je posouzení právní otázky, zda daňová kontrola, o jejímž zahájení byl sepsán stěžovatelem protokol, v němž nebyly formulovány žádné konkrétní pochybnosti či podezření o správnosti žalobcem přiznaných daní, je nezákonným zásahem do práv žalobce ve smyslu § 82 s. ř. s. Soudní řád správní ani žádný jiný právní předpis pojmy nezákonný zásah, pokyn nebo donucení blíže nevymezuje. Ve vztahu k daňové kontrole však již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, následující právní závěr: „*Zahájení a provádění daňové kontroly podle § 16 daňového řádu může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s.*“ Jsou-li tedy daňové subjekty přímo zkráceny v důsledku zahájení a provádění nezákonné daňové kontroly na svých subjektivních právech, mohou se domáhat ochrany žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Vybočuje-li daňová kontrola ze zákonných mezí, dochází k porušování ústavně zaručených práv daňového subjektu, v úvahu zde přichází zejména porušování práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby, práva na ochranu vlastnictví, práva na soukromí, práva na respektování obydlí, práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, případně dalších subjektivních práv (srov. citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu).

Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je předpokladem pro poskytnutí ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. kumulativní naplnění šesti podmínek: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byť jen jediná z těchto podmínek naplněna, nelze ochranu podle § 82 s. ř. s. poskytnout (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, publikovaný pod č. 603/2005 Sb. NSS). Jak již bylo řečeno, daňová kontrola může být vzhledem k tomu, že zasahuje do autonomní sféry jednotlivce, obecně považována za „zásah“ správního orgánu ve výše uvedeném smyslu, přičemž krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku blíže zabýval zejména otázkou, zda je tento „zásah“ v daném případě nezákonný. Ze skutečnosti, že o žalobě rozhodl meritorně a vyhověl jí, je ovšem zřejmé, že považoval také ostatní podmínky pro poskytnutí ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu za splněné. Také samotní účastníci řízení činili spornou pouze otázku naplnění třetí podmínky, tj. otázku nezákonnosti zásahu, z čehož vycházel také Nejvyšší správní soud.

Nejvyšší správní soud tedy dále posuzoval pouze otázku naplnění třetí podmínky pro poskytnutí ochrany podle § 82 a násl. s. ř. s. před prováděním daňové kontroly ze strany stěžovatele, kterou je nezákonnost tohoto zásahu. Krajský soud spatřoval nezákonnost daňové kontroly ve skutečnosti, že protokol o jejím zahájení neobsahoval konkrétní pochybnosti či podezření o správnosti žalobcem přiznaných a stěžovatelem konkludentně vyměřených daní; stěžovatel tak podle krajského soudu nedostál nárokům, jež jsou na zahájení daňové kontroly kladeny s ohledem na závěry vyjádřené v nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07. Proti tomu namítal stěžovatel, že dostál

požadavku vyloučení svévole při zahájení daňové kontroly, neboť v okamžiku zahájení daňové kontroly existovaly důvody pro její zahájení a obsahový nedostatek protokolu o zahájení kontroly spočívající v neuvedení těchto důvodů je procesní vadou odstranitelnou v dalším řízení. Klíčovou právní otázkou tedy je, zda je správce daně povinen formulovat v protokolu o zahájení daňové kontroly konkrétní pochybnosti či podezření odůvodňující zahájení daňové kontroly a zda jejich případné neuvedení může mít za následek nezákonnost daňové kontroly. Aby ji však Nejvyšší správní soud mohl zodpovědět, musel se nejdříve zabývat otázkou, zda vůbec je existence těchto konkrétních pochybností či podezření o správnosti přiznané daně nutnou podmínkou pro zahájení daňové kontroly, jak to formuloval Ústavní soud ve svém nálezu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07. V případě negativní odpovědi na tuto otázku by totiž musel Nejvyšší správní soud v dané věci nutně dospět k závěru, že ani neuvedení konkrétních pochybností či podezření v protokolu o zahájení daňové kontroly a jejich nesdělení žalobci před zahájením kontroly nelze považovat za pochybení stěžovatele způsobující nezákonnost daňové kontroly.

Ústavní soud v odůvodnění nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 vyslovil, že „*státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem, který již svou povahou představuje zásah do základního práva na vlastnictví, jejž zároveň legitimuje. V podmínkách materiálního právního státu je navíc nezbytné toto ustanovení vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též shora uvedená tzv. informační autonomie jednotlivce (...). Z těchto ústavněprávních hledisek se daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé.*“ Ústavní soud také konstatoval, že „*jedním z procesních oprávnění, jímž je správce daně v průběhu daňového řízení nadán, je i daňová kontrola. (...) Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že „vyšetřovací“ charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce. (...) Takové omezení, kromě toho, že musí být stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. V podmínkách materiálního právního státu je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl.*“ V tomto ohledu Ústavní soud shledal „*analogii s řízením trestním, v němž k omezení jednotlivce a realizaci vyšetřovacích pravomocí orgánů činných v trestním řízení nestačí prostá skutečnost, že cílem jejich činnosti je odhalovat a stíhat trestnou činnost, ale teprve skutečnost, že zde existuje konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní jednotlivec se dopustil protiprávního jednání. (...) Každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové*

obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity". Dále Ústavní soud uvedl, že „*(v) případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc „na zkoušku". Vyloučení svévole zde má pak ještě jeden rozměr. V případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na „presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné - bez toho, že by zde existovalo konkrétní podezření správcem daně formulované - jeho daňovou povinnost přezkoumat a prověřit. Takový přístup by ovšem předpokládal, že daňovou kontrolu by měli správci daně provádět automaticky u všech daňových subjektů. Prvek libovůle a nahodilosti by byl v takovém případě dán i výběrem subjektů, u nichž je daňová kontrola prováděna, není-li a nemusela-li by být odůvodněna existencí konkrétního podezření*". Z toho Ústavní soud dovodil, že „*(j)e-li daňová kontrola jediným úkonem, pak to dle přesvědčení Ústavního soudu znamená, že důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly*".

Nejvyšší správní soud se již danou otázkou, kterou nastínil Ústavní soud v citovaném nálezu, podrobně zabýval v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaném pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a dále v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, který již byl schválen plénem Nejvyššího správního soudu k publikaci ve sbírce NSS a který je zároveň dostupný na www.nssoud.cz. Pro úspornost je možné v nyní posuzované věci ocitovat (byť obsáhle) pouze z rozsudku sp. zn. 2 Aps 2/2009, který v sobě již zahrnuje rovněž závěry vyjádřené v předcházejícím rozsudku sp. zn. 8 Afs 46/2009:

„*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 „obecný 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 odchýlil. Při tom jsou vedeny úvahou, prezentovanou již v rozsudku sp. zn. 2 Afs 79/2008 (www.nssoud.cz), podle níž „z ústavních norem plyne toliko cíl a nikoliv nutně i jediná cesta k tomuto cíli vedoucí. Jinak řečeno, úkolem Ústavního soudu v rovině ústavního pořádku je garantovat, aby v těchto případech nedocházelo k jevu označovanému jako denegatio iustitiae; úkolem správních soudů je pak podrobně vyargumentovat, které z možných řešení soudní ochrany je nejen ústavně konformní, nýbrž také nejefektivnější a nejracionálnější".

Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že v nyní posuzované věci se daňová kontrola týkala právnické osoby, zatímco Ústavní soud v citovaném nálezu řešil případ fyzické osoby. V tomto odlišení nicméně zdejší soud určitě nespatřuje tak zásadní důvod pro odmítnutí citovaného právního názoru Ústavního soudu (...). Byť na straně druhé nelze přehlédnout, že jako klíčový argument použil Ústavní soud v předmětném nálezu (bod 29) obranu proti omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce, což z povahy věci zjevně nemůže být právnická, nýbrž pouze fyzická osoba.

Proto se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval stížnostní námitkou, že žalovaný nebyl oprávněn provést namátkovou daňovou kontrolu (...).

Rozhodovací praxe Ústavního soudu týkající se institutu daňové kontroly zdůrazňuje ústavněprávní mantinely, v nichž jsou daňové orgány povinny se pohybovat v souladu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud opakovaně judikoval, že „této ústavní kautele odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Z tohoto úhlu pohledu se jedná o „sběrné" či generální právo na autonomii osob, které logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby. Do oblasti svobodné sféry jednotlivce pak spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní, ekonomické či podnikatelské aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad ustanovení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby" *(nález ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, www.nalus.usoud.cz). Ústavní soud zdůraznil, že* „(v) podmínkách materiálního právního státu je navíc nezbytné toto ustanovení vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též shora uvedená tzv. informační autonomie jednotlivce" *(srov. nález ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, tamtéž).*

K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce Ústavní soud dovodil, že se „daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 daňového řádu, podle něhož jednají správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy ČR)" *(shora cit. nález sp. zn. II. ÚS 703/06).*

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, www.nalus.usoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004, in: č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 daňového řádu „pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona". *Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 daňového řádu* „stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy".

Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím, na jejím základě ještě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. „Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím" *(viz citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004, v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02). 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 30. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009 (www.nssoud.cz).*

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 „oba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytýkací řízení. (...) Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci „podezření" a jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytýkacího řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly".

Nejvyšší správní soud je rovněž přesvědčen, že daňová kontrola nemůže být nazírána ani jako forma trestního obvinění dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola plnění jeho daňové povinnosti. Z odlišného stanoviska lze opět citovat, že „uplatnění 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).

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 citovanou judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.

Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává shora popsaná situace: 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.“

Z těchto závěrů Nejvyšší správní soud vychází i v nyní posuzované věci, má tedy za to, že jsou dány podmínky pro to, aby se ve shodě s výše uvedenými opodstatněnými a důkladně vysvětlenými důvody od nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 odchýlil. Jestliže tedy k zahájení daňové kontroly není podle názoru Nejvyššího správního soudu nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání, a tato daňová kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu, tím spíše není třeba, aby byly takové pochybnosti či podezření uvedeny v protokolu o zahájení daňové kontroly. Námitka stěžovatele je tedy v tomto rozsahu důvodná. I přesto by bylo nutné považovat provádění daňové kontroly za

nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. vyžadující intervenci správního soudu, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole (kterou však nelze spatřovat v pouhém zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření na zkrácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu. V posuzované věci ovšem ze správního spisu nevyplývá nic o tom, že by se stěžovatel dopustil při zahájení či provádění daňové kontroly vůči žalobci takové svévole či šikanózního jednání, ostatně žalobce ani krajský soud žádné konkrétní skutečnosti nasvědčující takovému jednání neuváděli.

Nejvyšší správní soud tak ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené výroky rozsudku krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu či před jeho nezákonným zásahem mají být vzhledem ke své povaze dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu vyřizovány přednostně (byť nejsou výslovně uvedeny v § 56 s. ř. s.), jinak by do značné míry ztratily svůj smysl, obdobně to platí i pro rozhodování Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech směřujících proti rozhodnutím krajských soudů v těchto věcech. Z tohoto důvodu rozhodl Nejvyšší správní soud i v daném případě neprodleně po skončení procesních úkonů o věci samé, nebylo tedy již nutné, aby zároveň rozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 19. března 2010

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu