

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **A-Z ODPADY s. r. o.,** se sídlem Spořická 4751, Chomutov, zastoupena JUDr. Pavlem Kavinkem, advokátem se sídlem Královodvorská 16, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61/39, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 11. 2009, č. j. 15 Ca 255/2008 – 61,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 11. 2009, č. j. 15 Ca 255/2008 - 61, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále také „stěžovatel“) domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 11. 2009, č. j. 15 Ca 255/2008 - 61, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 25. 11. 2009, č. j. 15 Ca 255/2008 - 61, zrušil pro nezákonnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 21. 8. 2008, č. j. 9907/08-1200-505700, o zamítnutí odvolání společnosti A-Z ODPADY s. r. o. (dále jen „žalobkyně“), i jemu předcházející odvoláním napadený dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Chomutově (dále též správce daně“) ze dne 4. 12. 2007, č. j. 161308/07/182913/6540, kterým byla žalobkyni dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 989 210 Kč (dále též „daň“), a věc vrátil žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem k dalšímu řízení. Krajský soud, vycházeje z rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publikovaného ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1851/2009, se před právním posouzením věci samé především zabýval otázkou prekluze práva správních orgánů vyměřit, resp. doměřit daň žalobkyni. S poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, došel k závěru, že daň byla správcem žalobkyni dodatečně stanovena až po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Ústavní soud v tomto nálezu vyslovil tezi, že aby mohla být prekluzivní lhůta k vyměření daně přetržena ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) úkonem - daňovou kontrolou (resp. protokolem o jejím zahájení), musely by v něm být správcem daně zachyceny a existovat konkrétní pochybnosti, zakládající podezření, že daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost, nebo ji splnil, avšak v míře menší než by správně měl. Jelikož v tomto případě protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 4. 2006, č. j. 61443/06/182930/6500, neobsahoval (neosvědčoval) existenci důvodů, resp. podezření správce daně, že by za období roku 2003 byla žalobkyní krácena její daňová povinnost, je třeba takový úkon považovat za nezákonný – protiústavní. Jako takový pak nemůže mít důsledky předpokládané v ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků – tj. nemůže přerušit běh prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 téhož zákona. Protože žádný další úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení nebyl správcem daně ani finančním ředitelstvím učiněn, krajský soud dovodil, že rozhodnutí o dodatečném stanovení daně žalobkyni a na něj navazující rozhodnutí o odvolání žalobkyně byly vydány po marném uplynutí lhůty k vyměření daně. Správní soud se naopak neztotožnil s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1983/2010, ve kterém se kasační soud vyslovil tak, že při zahájení daňové kontroly nemusí správce daně disponovat žádným konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti. Jelikož krajský soud shledal, že k dodatečnému vyměření daně žalobkyni došlo až po uplynutí lhůty, v níž mohlo k tomuto doměření v souladu se zákonem dojít, nezabýval se již výtkami, které uplatnila žalobkyně ve své žalobě.

Tento rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, kterou výslovně opřel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel má především za to, že je nesprávný právní názor krajského soudu, který vyložil dotčená ustanovení § 16 a § 47 zákona o správě daní a poplatků tak, že předmětná kontrola nebyla zahájena v souladu se zákonem a ústavními principy. Výklad krajského soudu se nadto zcela vymyká i ustálené interpretaci dotčených ustanovení zákona o správě daní a poplatků ze strany správních soudů. O tom svědčí zejména rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 114/2008 - 177, v němž se tento soud vyslovil tak, že požadavek na sdělení důvodů vedoucích k zahájení daňové kontroly je třeba vztáhnout toliko k „opakované daňové kontrole“ a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 6. 2009, sp. zn. 10 Ca 41/2009, který dovodil, že nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, nemá povahu právního předpisu a proto nemá obecnou závaznost (ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků není pro správce daně závazný). Naopak je třeba se ztotožnit s předcházejícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu (který krajský soud odmítl aplikovat) ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, který vyslovil zcela opačný právní závěr než krajský soud, tj že: „*Při*

zahájení daňové kontroly nemusí správce daně disponovat žádným konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti“. Právní názor Ústavního soudu, který vzal krajský soud za svůj (sp. zn. I. ÚS 1835/07), je zcela ojedinělý (ve vazbě na projednávané kauzy Ústavním soudem od roku 1992) a nejde o konstantní judikaturu tohoto soudu. Je tomu tak zvláště proto, že samotná předsedkyně rozhodujícího senátu k tomuto vydala disentní stanovisko. Tento názor ani nerozlišuje mezi procesními instituty (účelem) daňové kontroly a vytýkacího řízení, ačkoliv jsou tyto instituty odlišné. Nález nebyl vyhlášen ani ve Sbírce zákonů a neobsahuje tak právní názor, který by měl všeobecný význam a byl aplikovatelný jako „obecné pravidlo“. Jde pouze o stanovisko dvou soudců tříčlenného senátu, a nikoli celého Ústavního soudu. Předestřený výklad nadto popírá smysl ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků o důkazní povinnosti daňových subjektů. Disentní stanovisko JUDr. Janů (předsedkyně rozhodujícího senátu Ústavního soudu) proto správně poukazuje na skutečnost, že v nálezu není dostatečně rozlišováno mezi institutem daňové kontroly a institutem vytýkacího řízení, když požadavky kladené na vytýkací řízení nesprávně vztahuje na daňovou kontrolu. Dovozovaný princip bezpodmínečné nutnosti existence a vyjádření pochyb o správnosti poslední známé daňové povinnosti nemá oporu v žádném demokratickém právním řádu v Evropě. K tomu je třeba poukázat na stanoviska jednotlivých daňových zpráv evropských zemí, dožádaných ministerstvem financí prostřednictvím Evropské organizace daňových správ (IOTA). Podle obdržených odpovědí je praxe taková, že „berní kontroly bez důvodu“ jsou naprosto standardní a běžnou praxí. Jde totiž o akt tzv. generální prevence. V žádném jiném státě EU není tento postup ze strany správních soudů a konstitučních soudů kritizován. Z uvedených důvodů proto nebylo na místě, aby krajský soud s poukazem na tento ojedinělý právní názor Ústavního soudu zrušil rozhodnutí odvolacího správního orgánu a správce daně. Krajský soud však pochybil i tím, že se nezabýval kauzou samotnou a jejími odlišnostmi od případu posuzovaného Ústavním soudem v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Kdyby tak totiž učinil, zjistil by, že u žalobkyně - oproti případu posuzovaného Ústavním soudem - nebyla daňová kontrola zahájena toliko formálně - bez jejího faktického výkonu (nebyla zahájena protokolem s chybným obsahem, ani nebyla zahájena na samém konci lhůty dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (v pátek 20. 12. 2002, když lhůta měla uplynout k 31. 12. 2002). V této věci byla tedy skutková situace jiná, ani se nejednalo o formální kontrolu (kontrola byla ihned při jejím protokolárním zahájení fakticky vykonávána – tj. správce daně současně převzal doklady ke kontrole a sdělil, co je mu třeba dále doložit). Právní názor krajského soudu (a obecně i názor Ústavního soudu) nelze přijmout i proto, že popírá (zcela převrací) pojetí důkazní povinnosti, na které je postaven zákon o správě daní a poplatků (§ 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků). Zvolený výklad krajského soudu ve svém důsledku znamená, že by nově daňový subjekt již nemusel prokazovat svá tvrzení a správce daně by byl povinen prokazovat existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných záznamů vedených daňovým subjektem. Obdobně by přijatý závěr negoval ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, resp. povinnost při dodatečném stanovení daně přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. K zahájení daňové kontroly u žalobkyně tedy došlo v souladu se zákonem a ústavně konformním způsobem. Tato kontrola je proto úkonem, který založil nový běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Je proto nesprávný právní názor krajského soudu, že tomu tak v předmětné věci není. Rozsudek krajského soudu je nadto nepřezkoumatelný. Je tomu tak proto, že se tento správní soud vůbec nezabýval

přezkoumáním napadeného rozhodnutí odvolacího správního orgánu v mezích podané správní žaloby, ač tak měl správně učinit. Nepřezkoumatelný je pak i z toho důvodu, že výslovně odmítl respektovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, který na danou věc zcela evidentně dopadal. Ze všech předestřených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně se k podané kasační stížnosti finančního ředitelství vyjádřila tak, že ji považuje za neopodstatněnou a proto navrhuje její zamítnutí. Protokol o zahájení daňové kontroly, jako úkon daňové kontroly, trpí v této věci zásadním nedostatkem, pro který je třeba jej hodnotit jako ryze formální a tudíž protiústavní úkon. Shodně s krajským soudem dovozuje, že pokud v tomto protokolu nebyly uvedeny důvody, pro které byla kontrola zahájena, bylo jím svévolně zasaženo do jejích ústavně zaručených práv. Není relevantní námitka, že je nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ojedinělým a překvapivým rozhodnutím. Je tomu tak proto, že Ústavní soud je podle čl. 83 Ústavy soudním orgánem ochrany ústavnosti a jeho vykonatelná rozhodnutí jsou závazná pro všechny orgány a osoby. Krajský soud správně a v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, počítal počátek běhu prekluzivní lhůty ode dne konce zdaňovacího období rozhodného roku, tj. od 31. 12. 2003. Lhůta pro vyměření daně tedy skutečně marně uplynula 31. 12. 2006, když platební výměr byl správcem daně vydán až dne 4. 12. 2007.

Z obsahu předloženého spisu vyplynuly zejména tyto podstatné okolnosti. Dne 1. 6. 2004 podala žalobkyně u správce daně přiznání k dani z příjmů za rok 2003 s vyčíslenou částkou daňové povinnosti 268 770 Kč. Správce daně tuto daň žalobkyni posléze vyměřil ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dne 18. 4. 2006 byl správcem daně sepsán protokol č. j. 61443/06/182930/6500, o zahájení daňové kontroly dle § 16 zákona o správě daní a poplatků, a to konkrétně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 a 2004. Po projednání zprávy o kontrole vydal správce daně dne 4. 12. 2007 pod č. j. 161308/07/182913/6540 dodatečný platební výměr, kterým dodatečně stanovil žalobkyni daň ve výši 989 210 Kč. Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru stěžovatel zamítl rozhodnutím ze dne 21. 8. 2008, č. j. 9907/08-1200-505700, jako nedůvodné. Při tom setrval na právních závěrech správce daně, že žalobkyně neprokázala, že dodávky materiálu a služeb v celkové výši 3 107 000 Kč skutečně obdržela od deklarovaného dodavatele – společnosti ISILDUR s. r. o.; neoprávněně si tedy uplatnila výdaje v uvedené výši. Toto rozhodnutí napadla žalobkyně správní žalobou. Podané žalobě krajský soud vyhověl, a napadené rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 25. 11. 2009, č. j. 15 Ca 255/2008 - 61. Stalo se tak z úřední povinnosti pro zánik práva stěžovatele k dodatečnému stanovení daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a při tom dospěl k závěru, že je kasační stížnost je opodstatněná.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94,

uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Uvedená ustálená judikatura Ústavního soudu měla svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „*opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.)*“. V souvislosti s nepřezkoumatelností rozsudku správního soudu nelze pominout ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž kasační soud vyslovil, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34 (dostupný na

www.nssoud.cz) pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že *je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl*".

Nelze přisvědčit námitce stěžovatele, který dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů od okolnosti, že krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, aniž se zabýval žalobními body směřujícími do právního posouzení věci stěžovatelem.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil pro věc rozhodné skutečnosti, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak jej uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by totiž soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a na zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

V dané věci tomu tak není.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, že tento soud postavil své rozhodnutí na zjištění, že ve věci daňové povinnosti žalobkyně na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2003 již uplynula zákonná lhůta, ve které jí byly správní orgány (správce daně a stěžovatel) oprávněny dodatečně stanovit daň. Z podaného odůvodnění je pak i zřejmé, jaké skutkové okolnosti uvážil k vyslovenému právnímu závěru o zmeškání prekluzivní lhůty a tento závěr posléze rovněž dostatečně odůvodnil. V odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je rovněž účastníkům řízení ozřejměno, že právě s poukazem na právní závěr o zániku práva správních orgánů doměřit daň žalobkyni se krajský soud již nezabýval jednotlivými žalobními body (námitkami). Toto odůvodnění proto dostojí předestřeným požadavkům kladeným na rozhodnutí správního soudu.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, ponechá-li při rozhodování krajský soud stranou své pozornosti žalobní body směřující vůči posouzení věci samé, pokud sám nejprve dospěje k tomu, že ve věci vůbec nemělo být správním orgánem meritorně rozhodováno pro zánik práva správce daně doměřit daň žalobkyni.

Rozsudek krajského soudu není též nepřezkoumatelný z toho důvodu, nerespektoval-li tento soud při svém rozhodování dřívější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46.

I pro oblast správního soudnictví platí, že soudci jsou při výkonu své funkce nezávislí (čl. 82 Ústavy) a jsou při rozhodování vázáni zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu (čl. 95 Ústavy).

Přestože je Nejvyšší správní soud vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví, který zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování, jakož i sleduje a vyhodnocuje pravomocná rozhodnutí těchto soudů ve správním soudnictví (srov. § 12 s. ř. s.), nemají jeho rozhodnutí povahu soudních precedentů, jak je tomu např. v anglosaském systému práva. Rozhodnutí vyšších soudů proto mají toliko závaznost individuální. To znamená, že byť je každý soud (včetně správního) při svém rozhodování vždy nezávislý, může být současně, za splnění zákonných předpokladů, vázán právním názorem vyššího soudu. V oblasti správního soudnictví je tomu tak např. tehdy, rozhoduje-li správní (krajský soud) v jedné a téže věci opakovaně, tj. po proběhlém kasačním řízení, kdy bylo jeho původní rozhodnutí Nejvyšším správním soudem zrušeno a je-li při tomto následném rozhodnutí vázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Byť tedy mohou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu mezi laickou veřejností navozovat dojem všeobecné závaznosti, mají toliko informativní charakter a působí jako orientační pomůcka pro účastníky řízení k nastínění směru, jímž se v příslušné projednávané věci ubírá výklad dotčených právních norem, popřípadě mohou sloužit k podpoře přesvědčivosti vyslovených právních závěrů jak účastníků řízení, tak i případně samotných správních soudů. Ve svém důsledku jsou i nástrojem procesní ekonomie, neboť mohou účastníkům ozřejmit možný budoucí výsledek řízení o opravných prostředcích vůči napadeným rozhodnutím správních soudů, tj. mohou tak šetřit majetková práva účastníků řízení. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že pokud krajský soud nerespektoval při svém rozhodování a ve svém rozsudku dřívější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, jež byl vydán v jiné věci, nejde z tohoto důvodu o nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tato okolnost však nevyklučuje, aby stěžovatel současně napadl věcnou správnost vysloveného názoru krajského soudu, což ostatně učinil.

Stěžovatel zásadně namítl, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 16 a § 47 zákona o správě daní a poplatků, pokud si osvojil závěry Ústavního soudu vyslovené v jeho nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07 a v předmětné věci tak došel k chybnému závěru, že u žalobkyně provedená daňová kontrola nebyla zahájena v souladu se zákonem a ústavními principy a že žalobkyni byla daň stanovena po prekluzi práva k vyměření daně.

Podle ustanovení § 1 odst. 2 věty prvé zákona o správě daní a poplatků se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

Podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.

Podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, které je jinak uvozeno rubrikou „Vytýkací řízení“, vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Nejvyšší správní soud předně považuje za nezbytné zdůraznit skutečnost, že zákon o správě daní a poplatků (zejména jeho obecná část) upravuje řadu institutů, jejichž prostřednictvím je realizována kompetence správce daně ke správě daní. Mezi postupy, jejichž prostřednictvím dochází k výkonu správy daní, náleží zejména dva odlišné instituty – procesní postupy, kterými jsou vytýkací řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků) a daňová kontrola (§ 16 téhož zákona). Daňová kontrola a vytýkací řízení jsou procesní postupy správce daně, které mají odlišné předpoklady, obsah, formu i účel jejich provádění. Společným jmenovatelem uvedených institutů je pak to, že v jejich rámci dochází ve větší či menší míře k aktivaci důkazní povinnosti (§ 31 odst. 8, 9 citovaného zákona) při shromažďování důkazních prostředků a provádění důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 a § 2 odst. 3 téhož zákona), na jejichž základě je následně daň vyměřena nebo dodatečně vyměřena daňovému subjektu.

Krajský soud při rozhodování o otázce, zda byla daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem (ústavně konformním výkladem), a jaké jsou s touto kontrolou spojené právní důsledky, nevyšel z dikce zákona o správě daní a poplatků, ale bezvýhradně převzal názor Ústavního soudu vyslovený v jeho nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn I. ÚS 1835/07, podle něhož“ *... aby mohl být úkon - daňová kontrola považován za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, musí být při zahájení daňové kontroly u správce daně dány a vysloveny konkrétní pochybnosti či podezření o tom, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Jinak by šlo o realizaci svévole, neboť by mohl správce daně provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc „na zkoušku“*“. Krajský soud proto po zjištění, že správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly daně z příjmu za rok 2003 ze dne 18. 4. 2006, č. j. 61443/06/182930/6500, neuvedl konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že daňový subjekt nesplnil svou daňovou povinnost nebo splnil, avšak v míře menší než by měl, dovodil, že takový úkon nemůže být úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. V důsledku toho pak došel k právnímu závěru, že k dodatečnému stanovení daně žalobkyni došlo po uplynutí prekluzivní lhůty. Jiný úkon, který by byl sto přerušit běh prekluzivní lhůty v období od 31. 12. 2003 do vydání platebního výměru zde totiž, mimo neústavní daňovou kontrolu, nebyl.

Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší posuzovat zákonnost citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn I. ÚS 1835/07, ani úvahy, které tento soud vedly k formulaci v něm prezentovaných názorů (článek 89 odst. 2 Ústavy). Nejvyšší správní soud je však oprávněn učinit si úsudek o tom, zda je právní názor obsažený v odůvodnění tohoto nálezu Ústavního soudu natolik obecné povahy, že je obecně závazný i při řešení typově shodných případů. Je tomu tak proto, že z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zároveň plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně.

Byl to totiž sám Ústavní soud, který 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.

I Nejvyšší správní soud již dříve v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44 (dostupný na 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“*.

Nejvyšší správní soud má za to, že za splnění shora naznačených podmínek není povinen vždy mechanicky převzít právní názor vyslovený v jakémkoliv nálezu Ústavního soudu. Ostatně otázkou všeobecné závaznosti nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008

se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Bylo tomu tak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2000/2010, v němž judikoval, že: „*Nejvyšší správní soud plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolným prováděním daňové kontroly a minimalizace zásahů správce daně do autonomní sféry daňového subjektu. Ke stejnému cíli však lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu; za situace, kdy k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv mohou dostatečně sloužit prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž Ústavní soud se touto výkladovou alternativou nezabýval, je Nejvyšší správní soud oprávněn se od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit*“.

Byť je nyní rozhodující sedmý senát Nejvyššího správního soudu zajedno s krajským soudem v tom, že v předmětné věci je nerozhodné, zda je právní ochrana poskytována daňovému subjektu jako fyzické nebo právnické osobě, nelze ponechat stranou pozornosti kasačního soudu, tak jak to učinil při svém rozhodování krajský soud, dřívější právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1983/2010, v němž vyslovil právní názor, že: „*Správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti.*“

Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím k uvedeným judikatorním závěrům neshledal důvodu k tomu, aby se odchýlil od svého dřívějšího stanoviska, že nález Ústavního soudu není všeobecně závazný. V podrobnostech se proto zabývá stížní námitkou, že v posuzované věci se nejednalo o formální, ale o běžnou plánovanou kontrolu s tím, že příslušný finanční úřad neměl předem žádné konkrétní podezření, které by vedlo k jejímu zahájení a vážil, zda mohlo dojít k dotčení základních práv stěžovatele. Závěry obsažené v této části rozsudku vycházejí i ze závěrů uvedených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, a ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, a jsou s nimi shodné.

Rozhodovací praxe Ústavního soudu týkající se institutu daňové kontroly zdůrazňuje ústavněprávní mantinely, v nichž jsou daňové orgány povinny pohybovat se v souladu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud opakovaně judikoval, že „*této ústavní kautele odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Z tohoto úhlu pohledu se jedná o "sběrné" či generální právo na autonomii osob, které logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby. Do oblasti svobodné sféry jednotlivce pak spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní, ekonomické či podnikatelské aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad ustanovení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby*“ (nález ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, http://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, http://nalus.usoud.cz).

K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce Ústavní soud dovodil, že „*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 však 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 ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, http://nalus.usoud.cz).

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. Nejvyšší správní soud se proto zabýval tím, zda daňová kontrola, při jejímž zahájení správce daně daňovému subjektu nesdělil konkrétní pochybnosti či podezření, že původně přiznaná a vyměřená daň je nižší než měla být, vyhoví shora uvedené ústavní kautele proporcionality zásahu veřejné moci do autonomní sféry jednotlivce, kterou pro účely daňového řízení vymezuje i ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Daňová kontrola je institutem upraveným v části první zákona o správě daní a poplatků, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, http://nalus.usoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, které je publikováno pod č. 735/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Jedná se o úkon správce daně, resp. o soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků „*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 zákona o správě daní a poplatků „*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 zákona o správě daní a poplatků. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. „*Daňová kontrola je tedy*

svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, které je publikováno pod č. 735/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, http://nalus.usoud.cz). Pro úplnost lze dodat, že dle § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se správou daně rozumí mj. právo kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době.

Tento 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 zákonu o správě daní a poplatků (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 v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu zákona o správě daní a poplatků na právní závěry vyslovené v disentním stanovisku k nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle kterého „*(o)ba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytýkací řízení. (...) Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci "podezření" a*

jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytýkacího řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly.“.

Nejvyšší správní soud je rovněž přesvědčen, že daňová kontrola nemůže být nazírána jako forma trestního obvinění dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, jak zřejmě uvážil Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola plnění jeho daňové povinnosti. Z odlišného stanoviska lze opět citovat, že *„(u)platnění veřejné moci v trestním řízení a při daňové kontrole má podstatně odlišnou povahu a obsah, jejím předmětem je zcela něco jiného a diametrálně rozdílné je také postavení orgánů, které ji uplatňují, a těch, vůči nimž směřuje. Právě úvaha o presumpci viny (předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné jeho daňovou povinnost prověřit; viz bod 32 nálezu), je jednoznačným dokladem toho, k čemu takové povrchní připodobnění vede. Správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u nějž probíhá kontrola, zkrátil svou daňovou povinnost…správce daně pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil správně. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv.“*.

Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené.

Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. 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 (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).

Nevyužije-li daňový subjekt možnosti bránit se podle něj nezákonně zahájené daňové kontrole cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jistě to nijak nebrání jeho možnosti namítat nezákonnost takového zahájení později v rámci žaloby proti rozhodnutí. Zároveň ovšem v tomto směru nevyužití prostředků ochrany, jimiž daňový subjekt disponoval, může zpochybnit věrohodnost později uplatněných námitek.

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. Z disentního stanoviska lze opět připomenout, že právní úprava daňové kontroly neumožňuje *„správci daně uplatňovat státní moc vůči daňovému subjektu svévolně. K tomu stačí odkázat na bohatou - a nutno říci, že i daňovým subjektům vstřícnou - judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 16 daňového řádu, publikovanou ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Za všechny stačí citovat úvahu obsaženou v rozhodnutí rozšířeného senátu č. 735/2006 Sb. NSS: "...je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžádání plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených skutečností lze dovozovat, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů." Správce daně je tedy při daňové kontrole vázán nejen zákonnými omezeními, ale i řadou principů, na nichž je právní stát založen. Nelze však souhlasit s tím, aby tato omezení šla dále, než odpovídá účelu daňové kontroly, a aby tak v podstatné míře omezovala možnost jejího využití.“*

Ústavní kautela minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je proto naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny zákonem o správě daní a poplatků 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.

Nejvyšší správní soud proto, při plném respektu k dlouhodobé judikatuře Ústavního soudu, včetně nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, uzavírá, že daňová kontrola ve věci žalobkyně nebyla zahájena nezákonně. Pokud pak krajský soud došel k závěru, že tomu tak není a dovodil, že daňová kontrola provedená u žalobkyně nemůže být a ani není úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků, je tento jeho závěr chybný. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že právo správních orgánů k dodatečnému stanovení daně ve věci daňové povinnosti žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za rok 2003 nebylo k termínu vydání dodatečného platebního výměru ze dne 4. 12. 2007, č. j. 161308/07/182913/6540, i na něj navazujícího rozhodnutí stěžovatele ze dne 21. 8. 2008, č. j. 9907/08-1200-505700, o zamítnutí odvolání žalobkyně prekludováno. Je tomu tak proto, že obecná 3letá lhůta k vyměření daně z příjmů žalobkyni za rok 2003 podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o

správě daní a poplatků byla ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 věty druhé téhož zákona přetržena úkonem – protokolem správce daně o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 4. 2006 č. j. 61443/06/182930/6500. V důsledku tohoto úkonu pak konec prekluzivní lhůty k dodatečnému stanovení daně žalobkyni za rok 2003 připadl v souladu s ustanovením § 47 odst. 2 věta prvá cit. zákona na den 31. 12. 2009.

Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud v předmětné věci nesprávně uvážil otázku prekluze práva stěžovatele k dodatečnému stanovení daně žalobkyni ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Ústí nad Labem k dalšímu řízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. dubna 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu