

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **HOFFMANN spol. s r. o. Chrudim,** se sídlem Štěpánkova 97, Chrudim, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2008, čj. 8356/08-1300-607589, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 10. 2009, čj. 31 Ca 210/2008 - 31,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 10. 2009, čj. 31 Ca 210/2008 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Rozhodnutím ze dne 11. 9. 2008, čj. 8356/08-1300-607589, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chrudimi ze dne 30. 5. 2008, čj. 81005/08/233912/2901, čj. 81011/08/233912/2901 a čj. 81014/08/233912/2901, kterými správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2005 ve výši 11 400 Kč, za zdaňovací období listopad roku 2005 ve výši 11 400 Kč a za zdaňovací období prosinec roku 2005 ve výši 11 400 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 16. 10. 2009, čj. 31 Ca 210/2008 - 31, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud se nejprve zabýval otázkou ústavnosti postupu správce daně při zahájení daňové kontroly. Přitom vyšel z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Konstatoval, že podle nejnovější judikatury Ústavního soudu je

nutné, aby důvody legitimující použití omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce spočívaly v konkrétních skutečnostech. V návaznosti na obsáhlou citaci odůvodnění předmětného nálezu krajský soud posuzoval, zda při zahájení daňové kontroly bylo dáno podezření, že žalobce splnil daňovou povinnost v menší míře, než měl. Z obsahu protokolu o ústním jednání zahajujícím daňovou kontrolu nevyplývají krajskému soudu *„žádné konkrétní důvody k zahájení daňové kontroly, tj. že žalobcem původně přiznaná daň je nižší než by měla být, a zjevně tedy nebyly žalobci sděleny. Žalovaný tak neosvědčil existenci důvodů pro zahájení daňové kontroly.“* Krajský soud uzavřel, že daňová kontrola proto nebyla úkonem provedeným v souladu s ústavním pořádkem, důkazy svědčící pro vydání dodatečných platebních výměrů byly získány protiústavně a tato skutečnost měla vliv i na dodatečné platební výměry.

Dále krajský soud uvedl, že právo doměřit daň za zdaňovací období červenec roku 2005 bylo s ohledem na závěry Ústavního soudu obsažené v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, prekludováno, protože k ukončení běhu prekluzívní lhůty došlo dne 31. 7. 2008, přičemž dodatečné platební výměry nabyly právní moci teprve dne 12. 9. 2009. V průběhu daňového řízení totiž nebyl proveden úkon, který by přerušil běh prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tímto úkonem nebyla ani protiústavně provedená daňová kontrola, ani výzva podle § 31 odst. 9 daňového řádu, která byla vydána v souvislosti s daňovou kontrolou.

## III.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel konstatoval, že žalobci nebylo uznáno snížení daňové povinnosti na základě vystavení tří dokladů označených jako „Dobropis – daňový doklad č. ...“, jimiž byl snížen základ daně a daň za užití architektonického návrhu. Vystavení dobropisů bylo ze strany žalobce odůvodněno odkazem na smlouvu o užití architektonického návrhu a bylo uvedeno, že pokud si zákazník následně objednal dům v technologii VELOX, byla mu částka za užití architektonického návrhu odečtena z faktury za dodání materiálu VELOX. Částka placená za užití architektonického návrhu byla poté považována za zálohu na dodávku a montáž technologie VELOX, tedy za plnění podléhající snížené sazbě daně, přičemž vlastní užití návrhu podléhá základní sazbě daně.

Podle smlouvy o užití architektonického návrhu poskytoval žalobce zákazníkovi souhlas k užití architektonického návrhu k výstavbě jeho rodinného domu. Pokud zákazník k výstavbě rodinného domu využije technologii VELOX na základě smlouvy uzavřené s žalobcem, bude mu cena zaplacená za užití architektonického návrhu započtena na poslední splátku ceny za dílo (dodávku technologie VELOX).

Stěžovatel se domníval, že na základě smlouvy o užití architektonického návrhu byla ve prospěch zákazníků poskytnuta služba podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Poskytnutí služby je předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) téhož zákona.

Zdanitelné plnění bylo v souladu s § 21 odst. 6 písm. b) zákona o DPH uskutečněno dnem uvedeným ve smlouvě, k němuž došlo k převodu práva či k poskytnutí práva k využití, a daň v základní sazbě byla odvedena. Někteří zákazníci nabízenou technologii k výstavbě rodinného domu nevyužili a obchodní styk s nimi tak skončil. Jiní zákazníci se rozhodli využít služeb žalobce spočívajících v dodání a montáži technologie VELOX, přičemž i tato služba je podle § 14 odst. 1 ve spojení s § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH předmětem daně, v tomto případě ovšem ve snížené sazbě. Se zákazníkem byla uzavřena smlouva o dílo, částka uhrazená za souhlas k užití architektonického návrhu byla započtena do ceny díla, byl vystaven dobropis na doklad v základní sazbě daně a vše bylo zdaněno ve snížené sazbě. Zákazníkům však byla poskytnuta dvě různá zdanitelná plnění v různých sazbách daně. Pro vystavení dobropisu nebyly dle stěžovatele splněny zákonem stanovené podmínky, neboť nešlo o případy uvedené v § 42 zákona o DPH.

K argumentaci dodatky ke smlouvě stěžovatel konstatoval, že tyto dodatky nebyly správním orgánům v době jejich rozhodování k dispozici, přičemž k předmětným zdaňovacím obdobím nejsou k dispozici ani v současnosti. Žalobce jejich existenci v rámci daňového řízení v rozporu s § 16 odst. 2 písm. c), d) a e) daňového řádu nezmínil a nepředložil je ani k výzvě správce daně. S ohledem na jejich potenciální význam pro správné stanovení daňové povinnosti je zarážející, že nebyly předloženy v rámci daňového ani v rámci odvolacího řízení. Tato skutečnost svádí k domněnce, že se jedná o účelově a dodatečně vytvořený důkazní prostředek. Pokud by se soud dodatky zabýval, stěžovatel navrhl, aby byla znalcem stanovena doba jejich vyhotovení, ověřena jejich pravost a byla mu dána možnost se s nimi podrobně seznámit.

V žalobě zmíněné rozsudky Soudního dvora Evropské unie lze podle stěžovatele využít velmi okrajově a obecně, neboť se týkají zcela odlišných oblastí. Podle stěžovatele nebylo v posuzované věci postupováno v rozporu s komunitárními předpisy. Jakkoliv by projektová dokumentace skutečně mohla být plněním vedlejším k plnění hlavnímu (dodání stavby), v daném případě byl souhlas k užití architektonického návrhu fakturován samostatně a se základní sazbou daně. Sám žalobce si tedy zvolil, že se jedná o samostatné plnění, nikoliv o plnění vedlejší k plnění hlavnímu.

Stěžovatel tvrdil, že se krajský soud zabýval věcí pouze z procesního hlediska, přičemž stěžovatel s jeho právním názorem ohledně aplikace závěrů obsažených v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, nesouhlasí. Podle stěžovatele je třeba rozlišovat, čeho se řízení před Ústavním soudem týkalo, a zda jde o nález, který má být vyhlašován ve Sbírce zákonů. V případě nálezů, v nichž Ústavní soud vyslovil porušení základního práva či svobody v konkrétním případě, je nutno rozlišovat, zda byla Ústavním soudem zohledněna specifika daného případu natolik, že závěry vyslovené soudem pro konkrétní případ lze přijmout jako obecné pravidlo. Podle stěžovatele je třeba posoudit otázku, zda citovaný nález Ústavního soudu je kromě toho, že je rozhodnutím překvapivým, rovněž rozhodnutím zásadním v tom směru, že je v něm dán výklad relevantní pro všechny případy, v nichž je při rozhodování aplikována stejná právní norma.

Ve věci předmětné ústavní stížnosti se jednalo o zdanění příjmů fyzické osoby, která již v předchozích řízeních namítala, že daň byla stanovena po prekluzi, daňová

kontrola byla zahájena pouze formálně a podle protokolu s chybným obsahem. Pokud by měl být předmětný závěr Ústavního soudu o sdělení důvodů pro zahájení daňové kontroly obecným pravidlem, jde skutečně o zásadně nový přístup, přičemž správce daně ani žalobce nemohli v době zahájení daňové kontroly předpokládat, že dojde k takovému výkladovému posunu v dané otázce. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na to, že výkon soudní moci by měl být ovládán zásadou předvídatelnosti soudního rozhodování.

V nálezu Ústavního soudu stěžovatel postrádal specifikaci určité míry „konkrétnosti" pochybností či podezření, která by měla být důvodem pro zahájení daňové kontroly, tedy zda stačí např. výpověď osoby přezvědné, anonymní podání, nesrovnalosti u jiného daňového subjektu, který s kontrolovaným daňovým subjektem obchoduje apod. Pokud bude daňová kontrola zahajována vždy pouze na základě sděleného konkrétního podezření, může se tato praxe obrátit ve svém důsledku proti daňovým subjektům, neboť zahájení daňové kontroly může naznačovat, že kontrolovaný daňový subjekt se dopustil krácení daně, což se negativně projeví v tom, že kontrolovaný subjekt ztratí důvěru u svých obchodních partnerů, příp. bude *a priori* považován za podvodníka.

Přijetím závěrů obsažených v předmětném nálezu by byl popřen § 31 odst. 9 daňového řádu, kde je stanovena důkazní povinnost daňového subjektu. Daňová správa by musela daňový subjekt nejen kontrolovat, ale i vyhledávat daňové povinnosti daňových subjektů.

Dále stěžovatel s odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v odůvodnění usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, namítl, že předmětný nález nelze aplikovat na kontrolu zahájenou v roce 2006.

Nejednotnost senátu Ústavního soudu rozhodujícího v předmětné věci podle stěžovatele oslabila právní sílu nálezu. Stěžovatel se v této souvislosti ztotožnil s odlišným stanoviskem JUDr. Ivany Janů, z něhož posléze obsáhle citoval.

Většina daňových subjektů podle stěžovatele akceptuje právním předpisem upravenou možnost správce daně zahájit v určitém přesně časově ohraničeném horizontu daňovou kontrolu i bez předem uvedeného konkrétního důvodu, neboť uznávají preventivní funkci daňové kontroly. Pregnantní formulace důvodů pro její zahájení by její preventivní funkci mařila a mohla by vést ke snížení platební morálky daňových subjektů. Správce daně by pak musel již před zahájením daňové kontroly nashromáždit určité důkazní prostředky, které by ho ke konkrétním pochybnostem či podezřením vedly. Svévoli u daňové kontroly naopak zabraňuje náhodný výběr kontrolovaných daňových subjektů. V tomto případě je více eliminován „lidský faktor", zejména jsou-li subjekty ke kontrole vybírány na základě informací z elektronicky zpracovaných daňových přiznání. Obdobně je přitom postupováno i v dalších evropských státech. V praxi to přitom znamená, že takto vybraným daňovým subjektům nemůže být při zahájení daňové kontroly správcem daně sděleno žádné konkrétní podezření. Stěžovatel v této souvislosti předložil soudu informaci o právní úpravě daňové kontroly v zemích Evropské organizace daňových správ, vyžádanou ministerstvem financí. Plyne z ní jednoznačný závěr o tom, že

v dotčených zemích je až na výjimku možné daňovou kontrolu zahájit bez „apriorních důvodů“.

Krajský soud se ve svém rozhodnutí nevypořádal se skutečností, že v dalším průběhu řízení byly činěny úkony ke zjištěným konkrétním pochybením či dokonce určeny jednoznačné důkazy o porušení daňových předpisů ze strany žalobce, a nevyslovil, jaký vliv mohla mít taková zjištění na průběh řízení.

Stěžovatel se domníval, že daňová kontrola byla zahájena, probíhala a byla ukončena zcela v souladu s § 16 daňového řádu, v návaznosti na základní zásady daňového řízení a zcela v souladu s rozsáhlou judikaturou správních soudů i rozhodovací činností Ústavního soudu v předchozích řízeních. Daňová kontrola slouží k prověření, ověření či přezkoušení daňové povinnosti a je proto úkonem preventivní povahy. Ze základních zásad, z textu daňového řádu, ale ani z práva daňového subjektu na informační autonomii však neplyne požadavek, aby preventivní úkon, jakým daňová kontrola je, musel být podmíněn konkrétním podezřením na nedostatečné splnění daňové povinnosti.

K § 47 odst. 2 daňového řádu stěžovatel uvedl, že posouzení běhu lhůt je odvislé od posouzení zahájení daňové kontroly, tedy existence daňové kontroly jako úkonu vedoucího k přerušení prekluzívní lhůty. Zahájení daňové kontroly je úkonem ve smyslu citovaného ustanovení a není rozhodné, zda na jejím základě následně dojde k vyměření daně.

Stěžovatel odkázal i na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 5 Afs 43/2008 - 60, a ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46 (www.nssoud.cz), v nichž je mj. řešena otázka existence a sdělení konkrétních pochybností správce daně o správnosti vykázané daňové povinnosti při zahájení daňové kontroly.

## IV.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

## V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel namítl nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném právním posouzení otázky ústavnosti zahájení daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud se posouzením předmětné právní otázky ve skutkově podobné věci zabýval v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46 (www.nssoud.cz). Dospěl přitom k následujícím závěrům.

V souladu s bohatou rozhodovací praxí Ústavního soudu je právní názor obecné povahy, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu, obecně závazný při řešení

typově shodných případů. Ústavní soud svůj názor opřel o princip rovnosti v právech podle článku 1 Listiny základních práv a svobod. Rovnost v právech ve vztahu k obecným soudům zakládá právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech. To současně vylučuje libovůli při aplikaci práva. Obecný soud poskytne účastníkům ochranu v jejich základních právech a svobodách, byla-li již ve skutkově obdobném případě taková ochrana přiznána Ústavním soudem.

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.

Ústavní soud v odůvodnění nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (http://nalus.usoud.cz), konstatoval, že *„(o)becný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře.“* Ústavní soud dovodil, že *„samotná polemika Nejvyššího správního soudu s ústavněprávním výkladem Ústavního soudu…“* a jeho nereflektování v napadeném rozsudku, nemohou být považovány bez dalšího za odmítnutí respektovat Ústavní soud nebo dokonce za porušení článku 89 odst. 2 Ústavy.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, čj. 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“*.

Nejvyšší správní soud by za splnění shora naznačených podmínek nemusel bez dalšího mechanicky převzít právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne

18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Při tom by nesměl zejména ignorovat ústavní dimenzi věci a přehlédnout relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu, a naopak by musel nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil.

Nejvyšší správní soud ovšem předem dalších úvah podotýká, že v nyní posuzované věci se daňová kontrola týkala právnické osoby, zatímco Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, posuzoval dotčení informační autonomie fyzické osoby. Potud lze nyní posuzovanou věc odlišit. Přes tuto odlišnost se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval tím, zda se jednalo o běžnou plánovanou kontrolu s tím, že příslušný finanční úřad neměl předem žádné konkrétní podezření, které by daňovou kontrolu ospravedlňovalo, a vážil, zda mohlo dojít k dotčení základních práv žalobce.

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 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 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 § 2 odst. 2 daňového řádu.

Daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít své 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, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, 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*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS, 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 daňového řádu 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* nemá (konkrétní) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti.

Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený *cum grano salis* v důvodové zprávě k daňovému řádu (tisk č. 691, ČNR 1990 - 1992, www.psp.cz). Podle ní *„nedílnou součástí správy daní je daňová kontrola, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků.“*. Samotný zákonodárce tak poukazuje na podstatu institutu, kterou spatřuje v preventivním přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem.

Právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkacího řízení dle § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty s vytýkacím řízením. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu daňového řádu 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. 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 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, čj. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, čj. 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 odlišného stanoviska lze 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 daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.

K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, 2 Aps 2/2009 - 52 (www.nssoud.cz), na jehož odůvodnění na tomto místě pro stručnost odkazuje. Přijatý právní názor tedy vyjadřuje ustálenou praxi Nejvyššího správního soudu, pokud jde o posuzování otázky ústavnosti zahájení daňové kontroly.

V nyní souzené věci neshledal Nejvyšší správní soud důvod pro odchýlení se od shora uvedených závěrů, námitce stěžovatele tedy přisvědčil.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto jej zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Veden tímto právním názorem, posoudí krajský soud opětovně i otázku prekluze práva doměřit daň ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

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

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 24. března 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu