

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: **AIZOL, s. r. o.**, se sídlem v Liberci, Jičínská 121/13, zastoupeného JUDr. Liborem Janků, advokátem se sídlem 350 02 Cheb, Májová 23, proti žalovanému: **Finanční úřad v Liberci,** se sídlem 460 02 Liberec 2, 1. máje 97, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 4. 2010, čj. 59 A 1/2010 – 59,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 4. 2010, čj. 59 A 1/2010 - 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:**

Dne 19. 1. 2009 zahájil žalovaný u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmu právnických osob za rok 2006.

Žalobou doručenou krajskému soudu 4. 1. 2010 se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. spočívajícím dle jeho tvrzení v zahájení a provádění nezákonné daňové kontroly. Při ústním jednání konaném dne 27. 4. 2010, při němž soud vyhlásil rozsudek napadený kasační stížností, žalobce prohlásil, že daňová kontrola nebyla ukončena a v době vyhlášení rozsudku tedy trvala.

Krajský soud žalobu zamítl. Za stěžejní žalobní námitku vzal tvrzení o nezákonném zahájení daňové kontroly spočívající v tom, že žalobci nebyly sděleny konkrétní

pochybnosti odůvodňující daňovou kontrolu u žalovaného a takové pochybnosti nevyplývaly ani ze správního spisu; námitku shledal soud nedůvodnou. Žalobce argumentoval zejména nálezem Ústavního soudu sp. zn.I. ÚS 1835/07 z 18. 11. 2008. Naproti tomu krajský soud zdůraznil, že jakkoli respektuje právní závěry Ústavního soudu, neexistuje pro obecné soudy povinnost je mechanicky přebírat, ale lze se od nich v odůvodněných případech odchýlit. Dle názoru krajského soudu vyložil přesvědčivě takové důvody Nejvyšší správní soud v rozsudku z 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, jehož podstatnou část krajský soud rovněž doslovně citoval. Závěr, který z citovaného rozsudku krajský soud dovodil, byl, že nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, jež samy o sobě nejsou nezákonné; nemohla tedy uspět námitka o svévolně prováděné daňové kontrole. Krajský soud neshledal relevantní ani námitku, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu po dvou letech existence žalobce, zatímco u jiných subjektů je průměrná doba kontrol 24 let; takovou námitku soud zhodnotil jako spekulativní, proto k ní neprovedl navržené dokazování. Krajský soud rovněž neshledal nezákonnost průběhu daňové kontroly. Uvedl, že žalobce obsáhle vylíčil průběh kontroly a vyřizování námitek dle § 16 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“, „d. ř.“), které postupně vznášel, nicméně nebránil se proti způsobu jejich vyřízení žalobou, a to ve lhůtě dvou měsíců od doručení rozhodnutí o jejich vyřízení dle § 84 odst. 1 s. ř. s.; nicméně po prostudování správního spisu dospěl soud k závěru, že ze strany žalovaného nedošlo k takovému zásahu do práv žalobce, který by odůvodnil vyhovění žalobě. Vysvětlil, že nikoliv každá nezákonnost, k níž může při daňové kontrole dojít, je nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Jednotlivá dílčí pochybení pracovníků správce daně, která žalobce namítal, mohou být posléze posouzena, pokud dojde k vydání meritorního rozhodnutí, v řízení odvolacím, popř. v soudním řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, a to z hlediska, zda správce daně skutečně pochybil a zda mohly případné vady řízení mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé; z hlediska nezákonného zásahu však dle krajského soudu zákonem stanovené intenzity nedosáhly. Konkrétně ohledně námitky podjatosti pracovnic správce daně provádějících daňovou kontrolu krajský soud konstatoval, že byla vyřízena v souladu s procesními pravidly, vč. provedení odvolacího řízení, přičemž správce daně velmi podrobně odůvodnil, proč námitce nevyhověl. Ze všech uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) včasnou kasační stížnost, ve které se dovolal důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnosti spočívající dle stěžovatele v tom, že *„krajský soud nepřezkoumal všechny žalobní body a nezjistil objektivně skutkový stav, odmítl navrhované důkazy, odklonil se od závazného právního názoru Ústavního soudu, aniž by tento odklon dostatečně ve vztahu k dané žalobě zdůvodnil a také vyloučil z projednávání rozhodnutí o námitkách podjatosti*“.

Stěžovatel nejprve zopakoval podstatné skutečnosti, v nichž spatřoval nezákonnost daňové kontroly, které podrobně rozvedl v žalobě (např. nezákonná předvolání k ústnímu jednání, nezákonné zkrácení lhůty k předvolání, předmět a průběh ústního jednání konaného 18. 8. 2009, provádění výslechů svědků bez vědomí stěžovatele atd.). Krajský soud podle něho nesprávně a neopodstatněně uvedl, že stěžovatel brojil v žalobě především proti zahájení daňové kontroly; s tím stěžovatel nesouhlasil. Namítl, že napadal zahájení

kontroly, a to co do absence konkrétních pochybností, které k ní žalovaného vedly, a také absence „správní úvahy“, proč byla kontrola zahájena právě u stěžovatele; především ale zdůraznil, že vedle zahájení kontroly napadl i její průběh. Nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že se měl proti jednotlivým vyřízení námitek bránit samostatnými žalobami (podanými ve lhůtě dvou měsíců od jejich doručení). Konečně stěžovatel vyjmenoval celkem sedm důvodů nezákonného postupu žalovaného uvedených v žalobě, jimiž se krajský soud nezabýval. Krajskému soudu rovněž vytkl, že se z úřední povinnosti nezabýval otázkou možné prekluze lhůty pro vyměření daně. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu ohledně jím namítané podjatosti pracovníků žalovaného. Ze všech uvedených důvodů navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout, neboť zcela souhlasil se závěry krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], proto v souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a vrátil krajskému soudu věc k dalšímu řízení.

Námitky stěžovatele lze rozdělit do dvou okruhů. Prvním z nich jsou námitky směřované proti posouzení zákonnosti zahájení daňové kontroly; stěžovatel nesouhlasil s právním posouzení krajského soudu, neboť měl za to, že se soud nesměl odchýlit od názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu z 18. 11. 2008, čj. I. ÚS 1835/07; navíc dle něho krajský soud neodůvodnil svůj odklon a rovněž se nevypořádal se všemi tvrzenými důvody nezákonného zahájení kontroly.

Krajský soud dle stěžovatele toliko doslovně citoval podstatnou část rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, přičemž dostatečně nezdůvodnil odklon od právního názoru Ústavního soudu vysloveného v citovaném nálezu. Na podporu této námitky rozebíral stěžovatel jednotlivé teze krajským soudem citovaného rozsudku kasačního soudu a glosoval je např. tím, že „*krajský soud nikterak nevyložil, jak by v daném případě byla narušena možnost provést daňovou kontrolu namátkově (bod 29), když by důvody k provedení daňové kontroly byly zachyceny v písemné přezkoumatelné správní úvaze, jak by byl narušen preventivní význam daňové kontroly (bod 30), když by důvody k provedení daňové kontroly byly zachyceny v písemné přezkoumatelné správní úvaze, jak může být požadavku na uvedení konkrétních pochybností v dané daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob 2006 přisuzována funkce vytýkacího řízení (bod 31)...*“ Stěžovatel měl za to, že „*Krajský soud ani nevyložil, jak byl v daném případě řešen obecně proklamovaný test proporcionality (bod 33), když nepřezkoumal vlastní důvody zahájení daňové kontroly...v dané věci není vůbec najisto postaveno, že daňová kontrola sleduje legitimní cíl, když není známo, proč byla zahájena*“; dále stěžovatel uvedl, že citovaný právní názor není v souladu s testem proporcionality, neboť za legitimní cíl daňové kontroly nelze považovat veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud (a tedy i krajský soud) podle něho zcela pominul, že bez existence konkrétních důvodů pro zahájení daňové kontroly v konkrétním případě, je postup správního orgánu zatížen prvkem

libovůle a nahodilosti; bez konkrétních důvodů také nemůže mít zahájení takové kontroly vliv na běh prekluzivní lhůty. V posuzovaném případě také dle stěžovatele neplatí, že daňová kontrola byla „relativně šetrným způsobem dotčení jeho autonomní sféry“ při ověřování splnění daňové povinnosti, což doložil tím, že *„pracovnice žalovaného vyžadovaly, aby jim žalobce zajistil odvoz do jeho sídla, aby zpracoval rešerši z dvěstěstránkové zprávy o bezpečnosti práce, když se nedostavil k výslechu svědka, tak mu pracovnice žalovaného zavolala a do telefonu na něj křičela a hrozila mu, že bude tedy klást otázky, jaké bude sama chtít, obdobně nevybíravým způsobem jednaly pracovnice žalovaného i se zástupkyní žalobce při jednání 18. 8. 2009*“ (pozn.: zkrácená citace). Prvek libovůle a šikany ze strany žalovaného stěžovatel rovněž spatřoval nejen v tom, že daňová kontrola byla zahájena bez konkrétních důvodů (byť alespoň vyplývajících ze spisu), ale navíc i zcela mimo obvyklý interval kontrol, který je u jiných daňových subjektů v průměru 24 let. Stěžovatel dále obsáhle rozvíjel úvahy ohledně dopadu nálezu Ústavního soudu na jeho případ a nemožnosti (nedůvodnosti) odchýlit se od něj, jak učinil krajský soud.

Nejvyšší správní soud neshledal důvod, pro který by se odchýlil od svých závěrů vyjádřených v rozsudku citovaném krajským soudem, v rozsudku z 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46 a mnoha dalších (např. v rozsudku z 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, na nějž navázal rozsudek ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Aps 2/2010 – 54, rozsudek ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010 - 70, rozsudek ze dne 15. 4. 2010, čj. 7 Afs 15/2010 - 89, rozsudek ze dne 29. 4. 2010, čj. 9 Afs 108/2009 - 43, rozsudek ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 26/2010 - 163, rozsudek ze dne 27. 5. 2010, čj. 2 Afs 10/2010 - 71, rozsudek ze dne 30. 6. 2010, čj. 1 Aps 1/2010 - 89, nebo rozsudek ze dne 22. 7. 2010, čj. 2 Afs 16/2010 – 104).

V nich podrobně vysvětlil důvody, pro které je přípustné, aby obecné soudy nepřebíraly mechanicky právní názory vyslovené Ústavním soudem, přičemž vycházel i z bohaté judikatury Ústavního soudu týkající se této otázky. Pro přehlednost soud stěžovatele odkazuje na své předchozí rozhodnutí citované krajským soudem, s jehož celým textem se může seznámit na internetových stránkách soudu (www.nssoud.cz), či ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (pod č. 2000/2010).

Ze všech uvedených výkladů tedy plyne, že neexistence konkrétních důvodů pro zahájení daňové kontroly sama o sobě nezpůsobuje její nezákonnost. Dílčí námitky, resp. polemiky stěžovatele nemohou způsobit jakýkoli posun konstantně zastávaného názoru kasačního soudu. Opodstatněné nejsou ani výtky vůči krajskému soudu, že toliko převzal právní názor kasačního soudu a nikterak blíže jej neaplikoval na posuzovaný případ. Stěžejní otázku existence konkrétních důvodů pro zahájení daňové kontroly, kterou řešil v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud, byla v případě stěžovatele definována totožně, a nebyl proto důvod zohledňovat v daném případě další okolnosti. Odlišnost vyloženého právního názoru od názoru Ústavního soudu byla odůvodněna dostatečně, plně v souladu s požadavkem vysloveným Ústavním soudem v nálezu z 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, podle něhož *„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*“. Kasační soud proto k této námitce uzavírá, že krajskému soudu nelze vytýkat, že převzal za svůj právní názor Nejvyššího správního

soudu vyslovený v jiné věci, ovšem ohledně shodné otázky, kterou musel vyřešit krajský soud. Ostatně krajský soud se nespokojil pouze s citací, ale do svého rozsudku obsáhl i shrnutí citovaného rozhodnutí, relevantní závěry pro posuzovanou věc: „*Z citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je tedy zřejmé, že obecná námitka žalobce, že daňová kontrola, která byla u žalobce prováděna poprvé, u něj byla zahájena svévolně, nemůže uspět. Především proto, že – jak plyne ze shora citované argumentace – nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné.*“.

Pro úplnost je vhodné zmínit, že Nejvyšší správní soud již také konstantně judikuje, že daňová kontrola, při jejímž zahájení nebyly daňovému subjektu sděleny konkrétní důvody a rovněž nebyly podchyceny v protokole o zahájení kontroly, má dopad na běh prekluzivní lhůty dle 47 odst. 2 d. ř. (srov. např. rozsudek z 19. 10. 2010, čj. 2 Afs 18/2010 - 192, vč. judikatury, na kterou odkázal). Stížní námitka, že se krajský soud nezabýval z úřední povinnosti otázkou prekluze, neobstojí, neboť soud není povinen vyjadřovat se explicitně ke všem otázkám, jimiž je povinen se *ex offo* zabývat, pokud neshledá jejich dopad na projednávanou věc; s ohledem na výše uvedené není taková námitka ani důvodná. Stěžovatel sám netvrdil, že by u něj byl daňová kontrola zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty.

Také stěžovatelovo tvrzení o průměrné četnosti daňových kontrol u jiných subjektů nemá pro danou věc význam. I k této otázce se již Nejvyšší správní soud vyjádřil, a to v rozsudku, z něhož citoval krajský soud. Kasační soud na svém náhledu setrval i v nyní projednávané věci a zdůrazňuje, že úkolem správních soudů je poskytování ochrany veřejným subjektivním právům, kam ovšem nespadají úvahy nad systémem organizace daňové správy; zásada rovnosti, jak stěžovatel namítal, nemůže být v tomto ohledu nikterak dotčena.

Ačkoliv ohledně shora uvedených námitek nelze učinit vůči krajskému soudu výtky, ve druhém okruhu námitek to neplatí. Krajský soud uvedl odůvodnění svého rozsudku tím, že „*vzhledem k žalobnímu petitu i obsahu rozsáhlé žaloby má za to, že žalobce napadá především nezákonný zásah spočívající v zahájení daňové kontroly bez uvedení konkrétních pochybností, které by provádění daňové kontroly odůvodnily*“. Je třeba zdůraznit, že obsah žalobních bodů a žalobního petitu musí být v každém řízení postaveny najisto a je nepřípustné, aby soud „měl za to“, že žalobce něco napadá či nikoliv. Pokud ohledně vymezení žalobcových tvrzení a toho, čeho se domáhá, má soud pochybnosti, je pouze na něm, aby zjednal jistotu. Pokud tak neučinil (mimo jiné např. dotazem při ústním jednání), nemá prostor k úvahám o tom, co žalobce napadá. Z toho pramení další pochybení krajského soudu, který poté, co se věnoval otázce neexistence důvodů pro zahájení kontroly, shrnul ostatní žalobní námitky do jediného konstatování, že „*po prostudování správního spisu neshledal, že by se ze strany pracovníků správce daně jednalo o takový přístup, který by nepřípustně omezoval práva daňového subjektu ve smyslu § 82 daňového řádu*“. Za této situace je nutno přisvědčit stěžovateli, že v této části je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, neboť neobsahuje dostatek důvodů, proč soud zhodnotil, že nedošlo k naplnění podmínek § 82 s. ř. s. (v rozsudku nesprávně uvedeno daňového řádu).

Nelze ani podpořit úvahu krajského soudu, že pokud stěžovatel spatřoval v postupu žalovaného také další nezákonnosti, proti nimž postupně vznášel námitky dle § 16 odst. 4

písm. d) d. ř., měl se proti nim bránit ve lhůtě dvou měsíců od doručení jednotlivých rozhodnutí o vyřízení námitek žalobou dle § 82 s. ř. s. Daňová kontrola jako celek představuje úkon směřující k vyměření daně k jejímu dodatečnému stanovení a není ji proto možno vykládat jako soubor řady dílčích úkonů, proti nimž jednotlivě by se měl daňový subjekt bránit samostatnými žalobami. Z toho tedy také vyplývá, že v žalobě podané z důvodu tvrzené nezákonnosti zahájení a dalšího průběhu daňové kontroly, soud zkoumá všechny namítané důvody nezákonnosti kontroly jako jediného úkonu.

Krajský soud sice správně uvedl, že pokud by správce daně vydal ve věci meritorní rozhodnutí, mohl by žalovaný namítat vady řízení předcházejícího tomuto rozhodnutí v řízení o odvolání proti němu, případně v žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu. Nicméně nelze přehlédnout skutečnost, že k vydání meritorního rozhodnutí nemusí dojít a tímto odkazem tak upřít právo daňového subjektu bránit se proti případným nezákonnostem již v rámci probíhající daňové kontroly. Krajský soud také správně uvedl, že ne každá nezákonnost bude znamenat nezákonný zásah; zcela zkratkovitě však navázal tím, že *„k jednání, které by svou intenzitou a závažností bylo schopno naplnit znaky zásahu vymezené v § 82 s. ř. s. však v průběhu daňové kontroly ze strany pracovníků správně daně nedošlo“*. Demonstrativní výčet nezákonností majících za následek nezákonnou daňovou kontrolu vymezil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu z 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110: *„nezákonnou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně“*. Také sám krajský soud vyložil, že *„od daňové kontroly nezákonné již od svého zahájení, je třeba odlišovat daňovou kontrolu zahájenou v souladu se zákonem, u níž dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně v jejím průběhu. V takovém případě bude vždy záležet na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu ze strany správce daně na výsledek daňové kontroly.“*. Stěžovatel namítal celou řadu nezákonností postupu ze strany pracovníků žalovaného, v nichž spatřoval nezákonný zásah; bylo na soudu, aby vysvětlil, na základě jakých úvah dospěl k závěru, že intenzita nezákonného zásahu jimi nebyla naplněna.

Krajský soud se navíc ani nevyslovil k tomu, zda skutečně k nezákonnostem došlo, ale pouze uvedl, že bude na odvolacím orgánu (případně soudu v řízení proti rozhodnutí ve věci) posoudit, *„zda správce daně při provádění daňové kontroly pochybil a zda tyto vady řízení mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé“*. Závěry krajského soud jsou tudíž nejen nepodložené dostatečnými důvody, ale jsou i v logickém rozporu: podle soudu bude teprve předmětem jiného řízení, zda došlo k nezákonnostem při provádění daňové kontroly, zároveň ale sám hodnotil, že nedošlo k jednání (tedy k nezákonnostem), které by bylo nezákonným zásahem.

Z uvedených důvodů proto kasačnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm si nejprve vyjasní, jakými tvrzeními a návrhy stěžovatele se má zabývat, vyloží, co rozumí jednáním, jež svou intenzitou a závažností je schopno naplnit znaky nezákonného zásahu a svoje závěry bude aplikovat na konkrétní namítaná pochybení žalovaného, vč. námitek ohledně nezákonného zahájení kontroly mimo otázku již vyřešenou [tj. neuvedení (resp. neexistenci) konkrétních

pochybností a podezření], tedy bude se zabývat námitkami ohledně protokolace, nedostatků poučení apod.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodně městský soud v novém rozhodnutí (§ 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 13. prosince 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu