

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **STASKO plus, spol. s r. o.**, se sídlem Rolavská 10, 360 17 Karlovy Vary, zastoupené JUDr. Janou Wenigovou, advokátkou se sídlem Vítězná 10, 360 01 Karlovy Vary, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Karlových Varech**, se sídlem Západní 19, 360 01 Karlovy Vary, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 3. 2010, čj. 57 Ca 33/2009 - 63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Dne 9. 2. 2009 zahájil žalovaný u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až prosinec 2006, leden až prosinec 2007, leden až červenec 2008 a září až prosinec 2008. O zahájení daňové kontroly sepsal žalovaný protokol pod čj. 14116/09/128933403376. Podáním doručeným žalovanému dne 11. 2. 2009 vznesla žalobkyně námitku proti postupu žalovaného podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v níž uvedla, že citovaný protokol v rozporu s nálezem Ústavního

soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, neobsahuje ani náznak podezření o zkrácení daňové povinnosti a ani jinou pochybnost o nesprávnosti původně přiznané daně. Žalobkyně proto požadovala, aby žalovaný okamžitě ukončil daňovou kontrolu jako nezákonný zásah a obnovil stav před tímto nezákonným zásahem. Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 2. 2009, čj. 10820/09/128933400693, námitce nevyhověl s tím, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně a že daňovou kontrolu nelze ztotožňovat s vytýkacím řízením upraveným v § 43 zákona č. 337/1992 Sb., které naopak určité pochybnosti správce daně předpokládá.

Žalobkyně se proto žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu doručenou Krajskému soudu v Plzni dne 28. 4. 2009 domáhala, aby soud zakázal žalovanému pokračování v nezákonné daňové kontrole a aby žalovanému přikázal obnovit stav před zásahem. Krajský soud rozsudkem ze dne 17. 3. 2010, čj. 57 Ca 33/2009 - 63, žalobu zamítl. V odůvodnění se přitom opřel o názor, že se krajský soud může od názoru obsaženém v nálezu Ústavního soudu odchýlit, pokud svůj postup řádně a důkladně odůvodní. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu potom konstatoval, že k cíli vytčenému Ústavním soudem v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud, přičemž se Ústavní soud v citovaném nálezu s těmito prostředky akcentovanými v judikatuře Nejvyššího správního soudu nevypořádal. Krajský soud následně uzavřel, že nesdělení důvodů zahájení daňové kontroly daňovému subjektu v předmětném protokolu není neústavní nebo nezákonné, neboť nelze vyloučit provádění namátkových daňových kontrol. Zahájení a provádění daňové kontroly u žalobkyně proto nepředstavovalo nezákonný zásah.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně obsáhlou kasační stížnost, v níž souhlasí s tvrzeními a názory krajského soudu na s. 4 a 6. rozsudku (body 7 a 11 kasační stížnosti), vytýká soudu gramatickou nepřesnost na s. 5 rozsudku (bod 8 kasační stížnosti) a nepřezkoumatelnost na téže straně způsobenou tím, že krajský soud ocitoval pouze čísla jednací rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, s nimiž se ztotožňuje a podle nichž žalobu posoudil, bez toho, že by k nim uvedl své vlastní konkrétní právní úvahy (bod 9 kasační stížnosti). Pod bodem 10 stížnosti žalobkyně konstatuje, že krajský soud ve spodní části s. 5 napadeného rozsudku citoval z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, kterým žalobkyně argumentovala také ve své žalobě.

V bodě 12 kasační stížnosti se žalobkyně věnuje stranám 6 a 7 napadeného rozsudku, na nichž krajský soud z nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, a z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44, a ze dne 24. 9. 2008, čj. 2 Afs 79/2008 - 40, dovozuje možnost odchýlit se od právního názoru Ústavního soudu. Žalobkyně rozebírá podmínky, za nichž je obecný soud oprávněn odchýlit se od názoru Ústavního soudu uvedené v citovaném nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, následně zpochybňuje argumenty žalovaného obsažené v jeho vyjádření k žalobě ve vztahu k těmto podmínkám, aby pak tuto dosavadní argumentaci opětovně shrnula v bodě 12.2. kasační stížnosti, tentokrát však již jako námitky proti napadenému rozsudku krajského soudu. Žalobkyně zde vychází ze základní premisy, že krajský soud nesplnil podmínky, za nichž se může odchýlit od právního názoru Ústavního soudu. Za prvé se krajský soud nevypořádal

s maximou o obecné závaznosti a precedenčním charakteru právních názorů obsažených v nálezech Ústavního soudu plynoucí z nálezů Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, a ze dne 18. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 77/97, a dopustil se ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. III. ÚS 254/04 (pozn. soudu správně III. ÚS 252/04) svévolné interpretace nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Za druhé je podle žalobkyně nerespektování názoru Ústavního soudu výjimečnou situací, avšak krajský soud tuto výjimečnost nezdůvodnil, ačkoliv žalobkyně tuto námitku krajskému soudu sdělila v replice ze dne 4. 9. 2009.

Za třetí žalobkyně tvrdí, že odchýlit se od názoru Ústavního soudu lze jen v opodstatněných a odůvodněných případech: žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v případě nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, byla daňová kontrola zahájena poslední pracovní den před Vánoci, a proto nelze tento specifický případ obecně aplikovat na jiné případy zahájení kontrol. Krajský soud se k této argumentaci žalovaného v napadeném rozsudku nijak nevyjadřoval, a je proto otázkou, co je podle krajského soudu opodstatněným a důkladně vysvětleným důvodem pro revizi závěrů Ústavního soudu. Pokud je tímto důvodem respekt k výše citovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu, není žalobkyni jasné, proč krajský soud bez dalšího přejímá názory Nejvyššího správního soudu, avšak názor Ústavního soudu převzít odmítá. Krajský soud by měl sám příslušné důvody v rozhodnutí uvést a neodkazovat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, o jejichž precedenční závaznosti lze na rozdíl od právních názorů Ústavního soudu pochybovat. Podle žalobkyně je logickou chybou dokazovat neplatnost A (názor Ústavního soudu) na základě přesvědčení o platnosti B (názor Nejvyššího správního soudu), kdy B má objektivně menší váhu. Za čtvrté nelze podle žalobkyně založit odmítnutí respektovat právní názor Ústavního soudu pouze na tvrzení, že právní názory Ústavního soudu nejsou právně nezpochybnitelné. Proto je dle žalobkyně bezpředmětné hledat jakékoli nesrovnalosti a nejasnosti odůvodnění nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Pokud krajský soud na s. 9 rozsudku uvádí určité teze ve vztahu k citovanému nálezu, pak i kdyby tyto teze nález zpochybňovaly (což se ale podle žalobkyně nestalo), nejsou způsobilé ospravedlnit nerespektování precedenčního charakteru nálezu.

Za páté odmítnutí názoru vyjádřeného v nálezu Ústavního soudu není podle žalobkyně možné ani na základě tvrzení obecného soudu, že judikatura Ústavního soudu není v připodobnitelných věcech zcela jednotná a konzistentní. K tomu žalobkyně dodává, že k posuzované problematice se Ústavní soud vyjádřil v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, vůbec poprvé a dosud naposled, a proto nemůže být nastolena otázka nekonzistentnosti rozhodování Ústavního soudu ani krajským soudem uváděná nekonzistentnost judikatury Ústavního soudu vůči judikatuře Nejvyššího správního soudu. Nekonzistence judikatury Ústavního soudu není dána ani existencí odlišného stanoviska soudkyně JUDr. Ivany Janů k citovanému nálezu. Žalobkyně přitom tuto námitku krajskému soudu sdělila ve své replice ze dne 4. 9. 2009, avšak ta nenašla svůj odraz v textu napadeného rozsudku. Za šesté žalobkyně tvrdí, že k odchylce od právního názoru Ústavního soudu nemůže dojít ani tehdy, pokud příslušný nález nenaznačuje podrobně další rozhodovací praxi. V této souvislosti nemohou obstát tvrzení žalovaného, že názor uvedený v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, je pro rozhodovací praxi správních orgánů nepraktický a obtížně splnitelný a uchopitelný, a tvrzení krajského soudu, že z praktického hlediska je zásadní

zachovat možnost namátkového provedení kontroly zejména pro prakticky snazší naplnění cíle, kterým je omezit daňové úniky.

V další části kasační stížnosti (bod 13) poukazuje žalobkyně na s. 7 napadeného rozsudku, kde krajský soud cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44, a dospívá k závěru, že krajský soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v nálezu Ústavního soudu, musí však ve svém rozhodnutí uvést opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil. Tuto úvahu krajského soudu označila žalobkyně za nesystémovou, neboť z naplnění právního názoru toliko obecného soudu, který považuje za precedenční, dovozuje závaznost či nezávaznost právního názoru Ústavního soudu. Za významné považuje žalobkyně rovněž to, že citovaný rozsudek ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44, nebyl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, kde publikují nejzásadnější a co možná nejširší shodě se těšící judikáty. Je proto otázkou, zda zmiňovaný rozsudek je natolik zásadní a široké shodě se těšící judikát, aby byl způsobilý modifikovat, relativizovat či dokonce negovat právní názor Ústavního soudu v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

V bodě 14 kasační stížnosti napadá žalobkyně výklad krajského soudu na s. 7 a 9 rozsudku týkající se pojmu daňová kontrola. Podle žalobkyně krajský soud opírá svůj výklad o konstatování souladu s obecným významem termínu kontroly, přičemž toto svoje konstatování rozvíjí o popis dalších pojmových znaků takových kontrol, a to vše bez uvedení jakéhokoliv doktrinálního či judikaturního pramene obecné a závazné definice a pojmových znaků termínu kontroly. Jedná se proto o nepřezkoumatelnou úvahu krajského soudu pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Navíc použití textu důvodové zprávy k zákonu č. 337/1992 Sb. krajským soudem je aplikací historického výkladu zákona: aplikaci jedné z mnoha výkladových metod nelze považovat za dostatečný důvod pro odklon krajského soudu od judikatury Ústavního soudu.

Na s. 9 napadeného rozsudku se krajský soud dle mínění žalobkyně (bod 15 kasační stížnosti) dopustil nepřípustného pokusu o revizi nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, neboť konstatoval, že Ústavní soud nedokázal rozlišit institut daňové kontroly od vytýkacího řízení (rozpor s precedenčním charakterem právních názorů uvedených v nálezech Ústavního soudu, s právem na stejné rozhodování v typově obdobných případech a s maximou zákazu svévolné interpretace nálezů Ústavního soudu). Další nepřípustné revize téhož nálezu Ústavního soudu se krajský soud dopustil na s. 9 a 10 napadeného rozsudku užitím odlišného stanoviska soudkyně JUDr. Ivany Janů (bod 16 kasační stížnosti). Podle žalobkyně totiž disentu přisuzuje precedenční závaznost, zatímco samotnému nálezu Ústavního soudu nikoli. Připojení disentu je přitom pouze právem soudce; nejedná se proto o úkon, který by se svou právní silou mohl rovnat nálezu Ústavního soudu. Maxima zákazu svévolné interpretace nálezů Ústavního soudu neumožňuje obecným soudům provádět revizi těchto nálezů, byť by byla podložena odlišným stanoviskem jednoho ze soudců rozhodujícího senátu. Navíc samotný disent JUDr. Ivany Janů trpí dle žalobkyně vadami a lze s úspěchem pochybovat o jeho ústavně právní síle, neboť používá politologickou či politicko-ekonomickou argumentaci založenou na zájmu sociálního státu na shromáždění dostatečných prostředků, nutných k přerozdělování v rámci solidarity se sociálně potřebnými.

V bodě 17 kasační stížnosti označila žalobkyně za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů úvahy krajského soudu na s. 10 napadeného rozsudku opírající se o test proporcionality, neboť krajský soud tento test blíže nepopsal a neuvedl jeho zákonný, judikaturní či doktrinální pramen. Za nepodložené považuje žalobkyně i tvrzení krajského soudu, zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Podle zákona č. 337/1992 Sb. by přitom legitimním cílem daňových kontrol mělo být prověření správnosti stanovení daně. Krajský soud zde nesplnil svou roli spravedlivého a nestranného soudce, když upřednostnil zájem jedné strany (žalovaný) nad zájmy strany druhé (žalobkyně).

Na s. 10 rozsudku se krajský soud dovolává judikatury Nejvyššího správního soudu, která definovala standardy ochrany práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, s níž se Ústavní soud v citovaném nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, nevypořádal. Žalobkyně napadá tuto argumentaci v bodě 18 kasační stížnosti. Tvrdí, že judikatura Nejvyššího správního soudu nepředstavuje účinnou ochranu proti svévoli správce daně, konkrétně ochranu proti zahájení daňové kontroly bez sdělení pochybností o krácení daňové povinnosti, a jako protiargumenty uvádí teze obsažené v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Podle názoru žalobkyně všechny krajským soudem uvedené mechanismy procesních prostředků k ochraně daňového subjektu nejsou samy o sobě způsobilé zabránit libovůli a nahodilosti správce daně při zahajování daňových kontrol, a tím citelnému narušování autonomní sféry jednotlivce, bez akceptace požadavku Ústavního soudu na existenci podezření o zkrácení daňové povinnosti a na sdělení těchto pochybností daňovému subjektu. K tomu žalobkyně uvádí ilustrativní příklad. V bodě 19 kasační stížnosti žalobkyně opakovaně nesouhlasí s názorem krajského soudu, že ke stejnému cíli (ochrana před svévolí správce daně a minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu) lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud a že krajský soud nesplnil podmínky pro odchýlení se od právního názoru Ústavního soudu specifikované v nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05. V bodě 20 kasační stížnosti žalobkyně opětovně shrnula své dosavadní argumenty.

Z těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se v poskytnuté lhůtě ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud poté, co konstatoval přípustnost kasační stížnosti a splnění dalších podmínek řízení, přistoupil k posouzení obsahu kasační stížnosti a konkrétních námitek v ní uvedených. Pokud žalobkyně v bodech 7 a 11 kasační stížnosti souhlasí s některými tvrzeními a názory krajského soudu na s. 4 a 6 napadeného rozsudku, bere Nejvyšší správní soud tuto proklamaci žalobkyně na vědomí, ovšem bez procesního vyústění, neboť takové sdělení nelze považovat za některý ze zákonem připuštěných důvodů kasační stížnosti, které jediné mohou vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu (srov. § 103 odst. 1 ve spojení s § 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobkyně dále vytýkala krajskému soudu nesprávné užití výrazu „aniž by“ namísto spojky protože na s. 5 rozsudku, kde krajský soud shrnoval podstatu žaloby takto: *„Jediným žalobním bodem je tvrzení žalobkyně, že bylo zahájení daňové kontroly neústavní, nezákonné, aniž*

by v okamžiku jejího zahájení existovaly důvody a podezření, které by byly správcem daně jednoznačně formulovány, žalobkyni sděleny a zachyceny v protokolu o zahájení kontroly.“ Tuto výtku by bylo lze kvalifikovat jako námitku nesrozumitelnosti rozsudku krajského soudu. Z textace užité krajským soudem je zřejmé, že soud skutečně pro zamýšlené vyjádření příčinného vztahu mezi neústavností (nezákonností) kontroly a neexistencí sdělených důvodů a podezření, použil nesprávný spojovací výraz „aniž by“ evokující spíše okolnost, která nenastala – vztah průvodní okolnosti. Význam souvětí se pak změnil a věty mezi sebou ztratily souvislost. Soudem užité větné spojení totiž vyjadřuje v podstatě to, že daňová kontrola byla dle žalobkyně neústavní (nezákonná) a ani neexistovaly jednoznačně formulované důvody a podezření správcem daně (blíže viz Grepl, M. a kol. Příruční mluvnice češtiny. Praha : Nakladatelství Lidové noviny, 2003, s. 352 – 355; ke správnému užívání výrazů aniž a aniž by srov. též Naše řeč, č. 1, 1934, roč. 18, s. 28). Z odůvodnění rozsudku krajského soudu jako celku je nicméně nepochybné, jaký význam předmětné souvětí mělo mít a rovněž žalobkyně neměla s porozuměním tomuto textu žádné potíže, což ostatně dosvědčuje sama kasační námitka. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že pochybí-li krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí v gramatice, avšak tato mýlka nemá vliv na srozumitelnost rozhodnutí jako celku, není dán důvod pro zrušení takového rozhodnutí Nejvyšším správním soudem.

Žalobkyně dále shledávala nepřezkoumatelným odstavec na s. 5 napadeného rozsudku, v němž krajský soud ocitoval čísla jednací rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, podle nichž žalobu posoudil, avšak neuvedl k nim své vlastní konkrétní právní úvahy. Zdejší soud k tomu uvádí, že za nepřezkoumatelné by bylo možno považovat rozhodnutí krajského soudu v tom případě, kdy by pouze poukázal na spisové značky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a pouze na základě tohoto odkazu bez jakékoliv další argumentace o věci rozhodl. Tak tomu ale v projednávaném případě nebylo. Předmětný odstavec se nachází na samém začátku vlastní argumentace krajského soudu k podané žalobě. Jeho účelem bylo seznámit žalobkyni se skutečností, že k dané problematice existuje judikatura Nejvyššího správního soudu, kterou se krajský soud hodlá při svých úvahách řídit. Dále v napadeném rozsudku následuje obsáhlá argumentace krajského soudu k otázce závaznosti právních názorů obsažených v nálezech Ústavního soudu, k možnosti jejich nerespektování obecným soudem, k charakteru daňové kontroly, k mechanismům ochrany daňového subjektu při daňové kontrole, k naplnění podmínek pro odchýlení se od názoru Ústavního soudu artikulovaného v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a konečně k zákonnosti daňové kontroly v projednávaném případě. Tato podrobná argumentace je založena na výše označených rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, byť na ně již konkrétně neodkazuje. Jestliže se tedy krajský soud dostatečně vypořádal s žalobními námitkami, nelze mu vytýkat, že v úvodu svého výkladu odkázal bez dalšího na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, z nichž při interpretaci a aplikaci práva vycházel.

Stěžejní kasační námitky vyjádřila žalobkyně zejména v bodu 12 kasační stížnosti, kde se věnovala závaznosti nálezů Ústavního soudu a možnosti obecného soudu se od právních názorů v nich vyjádřených odchýlit. Nejvyšší správní soud považuje za nutné na úvod předeslat, že stejně jako krajský soud respektuje závaznost právních názorů vyjádřených v nálezech Ústavního soudu ve smyslu článku 89 odst. 2 Ústavy (srov. např. rozsudek ze dne 26. 8. 2010, čj. 1 As 17/2010 - 294, v němž se Nejvyšší správní soud s argumentací Ústavního soudu v nálezu ze dne 16. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 28/06, neztotožnil, avšak v souladu s citovaným článkem Ústavy právní názor v něm vyslovený respektoval). Současně by absolutní vázanost obecných soudů právními názory soudu Ústavního za všech okolností mohla vést ke zjevným nespravedlnostem,

např. v důsledku změny právní úpravy, změny skutkových okolností případu, změny společensko ekonomických podmínek apod. Ovšem i v situacích, kdy k takovým změnám nedošlo, by mohlo být rigidní lpění na absolutní závaznosti právního názoru Ústavního soudu nežádoucí. Jak Nejvyšší správní soud, tak i Ústavní soud tyto skutečnosti reflektují ve své judikatuře, která je žalobkyni známa.

Ústavní soud se k této otázce vyjádřil především v žalobkyní vzpomínaném nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05. Ústavní soud zde především odlišil **kasační závaznost nálezu** (tj. závaznost v konkrétní Ústavním soudem rozhodované věci), která je absolutní a obecný soud není oprávněn se od názoru vysloveného Ústavním soudem odchýlit: *„Ústavní soud netvrdí, že je neomylný, ale trvá na tom, že v jednotlivých případech je konečnost sporu nepostradatelným znakem spravedlivého procesu, a proto jako orgán s posledním slovem musí být – jeho právní názor – v konkrétní věci nepodmíněně respektován. Opačný názor by odporoval samotnému principu kasačního rozhodování.“* (bod 58 nálezu). Jinak je třeba ovšem posuzovat **precedenční závaznost nálezu** – tj. závaznost právního názoru (*ratia decidendi*) ve skutkově a právně obdobných věcech. Ústavní soud v bodu 98 nálezu dospěl k závěru, že *„ačkoliv mají nálezy Ústavního soudu precedenční účinky, není porušením čl. 89 odst. 2 Ústavy takový výjimečný postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, pakliže 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 připodobitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná, jen naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi.“* K tomu je vhodné poznamenat, že v dané věci vyjádřil Nejvyšší správní soud názor, že právní názor Ústavního soudu je závazný pouze tehdy, pokud je argumentačně nezpochybnitelný, naznačuje další rozhodovací praxi a judikatura Ústavního soudu v obdobných věcech je konzistentní, což tedy Ústavní soud explicitně odmítl.

Nejvyšší správní soud závaznost právních názorů vyjádřených v rozhodnutích Ústavního soudu řešil především v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44: *„Jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentálního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, 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.“* Judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu pak shrnul rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 12. 1. 2011, čj. 1 Afs 27/2009 - 98, v němž doplnil, že není vyloučeno, aby tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu, pokud shledá důvody pro odchýlení se od právního názoru vysloveného Ústavním soudem, tak učinil, musí tak ovšem učinit výslovně, jednoznačně a předestřením konkurujících právních úvah.

Nejvyšší správní soud z výše uvedeného uzavírá, že odklonit se od precedenčního právního názoru (*ratio decidendi*) obsaženého v rozhodnutí Ústavního soudu je možné, přičemž základní povinností obecného soudu v takovém případě je tento svůj postup důkladně

odůvodnit. Dále zdejší soud dodává, že vznik rozdílných právních názorů na tutéž otázku na úrovni (nejvyšších) obecných soudů a na úrovni Ústavního soudu je přirozeným jevem, jenž je dán prostou skutečností odlišného lidského substrátu na těchto soudech jakož i odlišným nahlížením na řešený problém: zatímco obecný soud jej primárně řeší z pohledu práva podústavního, Ústavní soud jej primárně nahlíží ústavními kautelami. Tyto odlišnosti nutně vedou ke střetům nad výkladem právních otázek a k dialogu nejen na půdě justiční ale i odborné. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je takový dialog mezi soudem obecným a Ústavním soudem přípustný a legitimní za předpokladu, že dialog má podobu argumentační bitvy a nikoliv zákopové války, že jde o střet čelný a nikoliv skrytý a že obecný soud si je vědom limitů svého počínání, konkrétně že Ústavní soud má ve věci vždy poslední slovo a že nelze jeho právní názory v obdobných případech donekonečna zpochybňovat. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že takový přístup aproboval Ústavní soud v citovaném nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05: *„Vzhledem k oprávnění Ústavního soudu měnit své ústavněprávní výklady, musí mít i obecné soudy jako součásti systému ochrany ústavnosti příležitost takové změny navrhnout; jejich přispění takovým návrhem je pro hledání spravedlnosti velmi cenné. Tento závěr patří k nosným myšlenkám nálezu III. ÚS 252/04, jímž Ústavní soud umožnil obecným soudům, aby ústavněprávní výklady nereflektovaly, ale jen s dostačujícím odůvodněním a s cílem přesvědčit Ústavní soud, aby své právní názory modifikoval.“* (bod 68 nálezu).

Po přezkoumání rozsudku krajského soudu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud vyhověl podmínkám kladeným na obecný soud, za kterých je oprávněn se od právního názoru Ústavního soudu odchýlit. Dílčí výtky žalobkyně nemohou postup krajského soudu zpochybnit a řada z nich svědčí o nesprávném výkladu nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, resp. o jeho nesprávné aplikaci žalobkyní na projednávaný případ. Předně není pravdivé tvrzení, že by se krajský soud nezabýval závazností a precedenčním charakterem právních názorů obsažených v nálezech Ústavního soudu. Krajský soud tuto závaznost konstatoval na s. 6 napadeného rozsudku, a poté na s. 7 za použití judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu vysvětlil, za jakých podmínek (obecně) se lze od názoru Ústavního soudu odchýlit. Vzhledem k tomu, že krajský soud následně přistoupil k tomu, že odmítl respektovat právní názor vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, postrádá logiku argument žalobkyně, že se krajský soud dopustil svévolné interpretace tohoto nálezu: pokud jej krajský soud neaplikoval, nemohl jej svévolně interpretovat. Rovněž námitka žalobkyně, že krajský soud nezdůvodnil výjimečnost nerespektování názoru Ústavního soudu, je lichá. Výjimečné okolnosti dovolující odchylku od dosavadní praxe charakterizoval Ústavní soud takto: *dojde-li k následnému shledání dostatečných relevantních důvodů podložených racionálními a přesvědčivějšími argumenty, ve svém souhrnu více konformnějšími s právním řádem jako významovým celkem a svědčícími tak pro změnu judikatury, a za situace, kdy obecný soud přednese ústavněprávní argumentaci přesvědčivě přinejmenším konkurující obecně platným tezím vyloženým v nálezu. Obecný soud by tedy neměl předložit konkurující úvahy z nepodstatných důvodů, ale toliko v případech, kdy je opravdově a z vážných důvodů přesvědčen, že by nebylo správné následovat rozhodovací praxi Ústavního soudu* (body 70 a 71 nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05). Výjimečnost tedy nemusí být dána jen objektivně existujícími skutkovými okolnostmi, ale i silou a přesvědčivostí argumentace obecného soudu, která jej v dobré víře vede k závěru o nutnosti se od názoru Ústavního soudu odchýlit. Podle mínění Nejvyššího správního soudu krajský soud takovou konkurující argumentaci přinesl ve vztahu k daňové kontrole a k podmínkám jejího zahájení na s. 8 až 10 napadeného rozsudku. Činil tak nepochybně v dobré víře, neboť v souladu s

obdobnou judikaturou správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu vydanou po nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, na niž Ústavní soud dosud nereagoval.

Ptá-li se žalobkyně v další námitce, co je podle krajského soudu opodstatněným a důkladně vysvětleným důvodem pro revizi závěrů Ústavního soudu, odkazuje Nejvyšší správní soud opětovně na s. 8 až 10 napadeného rozsudku předkládající poměrně podrobnou argumentaci k zahájení daňové kontroly, jež konkuruje závěrům Ústavního soudu v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Tímto důvodem tedy nebyla skutečnost, kterou zmiňoval žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, totiž že daňová kontrola byla ve věci řešené Ústavním soudem v citovaném nálezu zahájená poslední pracovní den před Vánoci těsně před uplynutím prekluzivní lhůty, byť i tato odlišnost oproti projednávané věci je ze správního spisu patrná. Je nepochybné, že se krajský soud při hledání a formulaci svých konkurujících argumentů silně inspiroval judikaturou Nejvyššího správního soudu, kterou ostatně, jak bylo výše uvedeno, zmínil na počátku svého výkladu (zejména rozsudek ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS a ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS). Tato rozhodnutí byla vydána po nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, přičemž názor obsažený v tomto nálezu odmítla respektovat a nabídla důkladnou konkurující argumentaci. Proti oběma rozsudkům Nejvyššího správního soudu byla podána ústavní stížnost; Ústavní soud nevyužil příležitosti svůj právní názor revidovat, avšak současně jej ani nepotvrdil, neboť obě ústavní stížnosti odmítl jako zjevně neopodstatněné (usnesení ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, a ze dne 8. 12. 2010, sp. zn. IV. ÚS 36/10). Za této situace nepovažuje Nejvyšší správní soud postup krajského soudu za nesprávný, ba právě naopak. Nelze se ztotožnit s argumentací žalobkyně, že pro zdůvodnění odchylky od právního názoru Ústavního soudu nelze použít judikaturu Nejvyššího správního soudu, neboť ta má objektivně menší váhu. Tyto úvahy žalobkyně jsou zcela v rozporu se smyslem nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, neboť v podstatě staví na nemožnosti odchýlit se od názoru Ústavního soudu danou jeho rolí, pravomocemi a článkem 89 odst. 2 Ústavy. V logice žalobkyně by bylo možno odchýlit se od názoru Ústavního soudu patrně jen na základě jiného názoru téhož orgánu, neboť právní názory ostatních státních orgánů nejsou objektivně schopné právní názor Ústavního soudu překonat. Takový výklad ovšem Ústavní soud zjevně neměl na mysli. Je totiž zcela nerozhodné, zda obecný soud konkurující argumentaci vymyslí sám, použije judikaturu jiných soudů nebo argumentaci jiných státních orgánů, případně zdůvodnění převezme z odborných pojednání. Podstatné je, že argumentace obecného soudu je dostatečná a závažná, takže odůvodňuje odchylku od právního názoru Ústavního soudu.

Nesprávné je rovněž tvrzení žalobkyně, že je bezpředmětné hledat jakékoli nesrovnalosti a nejasnosti odůvodnění nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, neboť odmítnutí respektovat právní názor Ústavního soudu nelze založit pouze na tvrzení, že právní názory Ústavního soudu nejsou právně nezpochybnitelné. Právě nesrovnalosti a nejasnosti odůvodnění nálezu Ústavního soudu, jsou-li závažného charakteru a vzbuzují-li silné pochyby obecného soudu o udržitelnosti právního názoru Ústavního soudu, mohou být důvodem pro nerespektování tohoto názoru. Takovým důvodem naopak nemůže být pouhý subjektivní nesouhlas obecného soudu s právním názorem soudu Ústavního. Žalobkyně zde nesprávně uchopila vývody Ústavního soudu v nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, který

odmítl tezi, že by byl obecný soud oprávněn se od jeho právního názoru odchýlit jen na základě tvrzení o tom, že právní názor Ústavního soudu je právně zpochybnitelný a že on (obecný soud) je subjektivně přesvědčen o jeho nesprávnosti. K takové situaci ale v projednávaném případě nedošlo, neboť krajský soud přednesl závažné důvody pro nerespektování právního názoru Ústavního soudu, které důkladně odůvodnil, spočívající v přesvědčivé konkurující argumentaci. Skutečnost, že se krajský soud v této souvislosti vyjadřoval k závěrům Ústavního soudu v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a tyto zpochybňoval, mu nelze vyčítat, neboť se jedná o spojené nádoby.

Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem žalobkyně, že v daném případě nepřipadala otázka konzistence judikatury Ústavního soudu v úvahu, neboť Ústavní soud svůj názor, od nějž se krajský soud odchýlil, vyslovil dosud pouze v jediném nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Požadavek žalobkyně, že se měl krajský soud touto konzistentností judikatury zabývat, je proto nepřípadný, neboť zde nebyl předmět takového zkoumání. Uvádí-li žalobkyně, že krajský soud údajně argumentuje nekonzistentností judikatury Ústavního soudu vůči judikatuře Nejvyššího správního soudu, není zdejšímu soudu zřejmé, kde tak krajský soud činí. Je jisté, že kdyby existovala rozsáhlá judikatura Ústavního soudu zakazující namátkové daňové kontroly, bylo by nepochybně daleko obtížnější pro krajský soud takový právní názor validně zpochybnit a odůvodnit před Ústavním soudem nutnost odchýlení se od jeho názoru. V daném případě se ale naopak jedná o názor v pravdě ojedinělý a na rozdíl od žalobkyně má zdejší soud za to, že krajský soud správně zohlednil i existující odlišné stanovisko soudkyně JUDr. Ivany Janů k nálezu. Tyto skutečnosti totiž do jisté míry mohou snižovat precedenční sílu předmětného nálezu (srov. body 87 až 89 nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05). Namítá-li žalobkyně dále, že krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že z praktického hlediska je zásadní zachovat možnost namátkového provedení kontroly zejména pro prakticky snazší naplnění cíle, kterým je omezit daňové úniky, pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že žádné takové tvrzení v rozsudku obsaženo není. Krajský soud rovněž nijak nenapadal nález ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, z důvodu, že nenaznačuje další rozhodovací praxi.

V bodě 13 kasační stížnosti žalobkyně napadala užití rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44, jenž, jak je výše citováno, vymezoval podmínky, za nichž je obecný soud oprávněn odchýlit se od právního názoru Ústavního soudu. Krajský soud přitom tento rozsudek citoval vedle nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, přičemž je zřejmé, že obě rozhodnutí staví na obdobných principech, tedy že základním předpokladem pro nerespektování právního názoru Ústavního soudu je výjimečnost takové situace a nutnost důkladného a přesvědčivého odůvodnění ze strany obecného soudu. Není proto možné přisvědčit žalobkyni, že krajský soud z naplnění právního názoru toliko obecného soudu dovodil závaznost či nezávaznost právního názoru Ústavního soudu. Krajský soud vycházel z názoru Ústavního soudu, který doplnil obsahově shodným názorem Nejvyššího správního soudu. S námitkou žalobkyně, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44, není schopný relativizovat či negovat právní názor Ústavního soudu v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, lze souhlasit, neboť citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se otázkou zahájení daňové kontroly a namátkovými daňovými kontrolami vůbec nezabýval a nemohl se tedy jakkoliv dotknout právního názoru v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Na napadený rozsudek však tato skutečnost nemá žádný vliv.

V další námitce žalobkyně napadá rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti a pro nedostatek důvodů, neboť výklad soudu k pojmu kontrola se neopírá o žádný doktrinální či judikaturní zdroj. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že neexistuje žádný zákonný požadavek na to, aby obecný soud svůj výklad k právním institutům a pojmům vždy opíral o doktrinální nebo judikaturní zdroj. Takový požadavek by byl zjevně nesmyslný, neboť v řadě případů takové zdroje ani neexistují. Soud je pouze povinen podat výklad srozumitelný a logický, který není v rozporu s právní úpravou. Dle názoru zdejšího soudu těmto povinnostem krajský soud dostál. Lze přisvědčit žalobkyni, že opírá-li se krajský soud o teorii správního práva, bylo by přínosné v rozsudku uvést konkrétní pramen. Pokud tak však krajský soud neučinil, není jeho rozhodnutí jen z tohoto důvodu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a už vůbec ne pro nesrozumitelnost. Vytýká-li dále žalobkyně krajskému soudu použití důvodové zprávy k zákonu č. 337/1992 Sb., ani v tom s ní není možné souhlasit. Zajisté by bylo těžko obhajitelné, pokud by krajský soud nerespektování právního názoru Ústavního soudu založil pouze na textu důvodové zprávy k zákonu; v projednávaném případě je však použití teleologického (nikoliv historického) výkladu prostřednictvím důvodové zprávy za účelem zjištění úmyslu zákonodárce a účelu zákona jedním z mnoha přístupů, kterým soud na problematiku zahajování daňové kontroly nahlíží, a proto mu jej nelze vytýkat.

Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit také následujícím námitkám žalobkyně, které označují skutečnost, že krajský soud odlišil vytýkací řízení od daňové kontroly a že použil odlišné stanovisko JUDr. Ivany Janů, za nepřípustnou revizi nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. K otázce splnění podmínek pro odchylku od právního názoru Ústavního soudu odkazuje Nejvyšší správní soud v obecné i konkrétní rovině na výklad učiněný výše a dodává, že napadené úvahy krajského soudu jsou součástí konkurující argumentace, jež je v zásadě přípustná a jež má za cíl přesvědčit Ústavní soud, aby změnil svůj právní názor obsažený v citovaném nálezu. Z odůvodnění napadeného rozsudku přitom nevyplývá, že by krajský soud přisuzoval předmětnému disentu precedenční závaznost. Zpochybňuje-li žalobkyně ústavně právní sílu disentu, neboť podle ní používá politologickou či politicko-ekonomickou argumentaci založenou na zájmu sociálního státu na shromáždění dostatečných prostředků nutných k přerozdělování v rámci solidarity se sociálně potřebnými, která navíc svědčí jen určitému spektru názorů klonících se k etatismu, lze konstatovat, že stejně by bylo možno argumentovat i vůči samotnému plenárnímu nálezu, který je naopak nepokrytě založen na argumentaci silně liberální, jež ovšem také reprezentuje jen určité spektrum názorů. K tomu Nejvyšší správní soud dále podotýká, že v rozhodování Ústavního soudu víc než u kteréhokoliv obecného soudu vystupuje do popředí hodnotové zaměření jeho soudců, neboť zde často dochází ke střetům základních ústavních principů, jejichž různé hodnotové naplnění může směřovat k různým výsledkům sporu. Argumentace obsažená v rozhodnutích Ústavního soudu pak nezřídka zabíhá do oblastí jiných společenských věd, zejména filosofie, politologie a sociologie, ale i ekonomie nebo historie, a bere si na pomoc jejich arzenál poznatků k posílení argumentačních pozic. Takový přístup nelze v obecné rovině Ústavnímu soudu vytýkat, ať už k němu přistoupí v nálezu nebo jednotlivý jeho soudce v disentu. Kromě toho Nejvyšší správní soud nesdílí přesvědčení žalobkyně, že disent soudkyně JUDr. Ivany Janů postrádá relevantní ústavně právní argumenty jakož i výklad jednoduchého práva – ostatně krajský soud ve svém rozsudku právě tyto pasáže použil. Z těchto důvodů neshledává ani tuto námitku žalobkyně za důvodnou.

V bodě 17 kasační stížnosti žalobkyně krajskému soudu vytýká, že použil test proporcionality, ale blíže ho nepopsal a neuvedl jeho zákonný, judikaturní či doktrinální

pramen. V prvé řadě je nepravdivé tvrzení žalobkyně, že by krajský soud test proporcionality nepopsal – krajský soud tak učinil na s. 10 rozsudku *(„omezení osobní sféry jednotlivce tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené*"). Dále zdejší soud souhlasí s žalobkyní, že krajský soud neuvedl pramen testu proporcionality, nicméně to nepovažuje za vadu, pro niž by bylo nezbytné napadený rozsudek zrušit. Princip proporcionality a z něj odvozený test proporcionality vyplývá z konceptu právního státu, a je proto součástí právního řádu České republiky (čl. 4 odst. 4 Listiny). Je běžně používán obecnými soudy a zejména Ústavním soudem (nález ze dne 12. 10. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94, publikovaný pod č. 214/1994 Sb.), přičemž ten jej použil i v pro žalobkyni zásadním nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (bod 32): žalobkyni tedy tento test musel být znám a neuvedení jeho zdroje jí nemohlo nijak poškodit.

Za nepodložené považuje žalobkyně i tvrzení krajského soudu, že zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Tato úvaha krajského soudu jednoznačně vyplývá z důvodové zprávy k zákonu č. 337/1992 Sb., a nelze ji tudíž označit za nepodloženou. Byť je možné souhlasit s žalobkyní, že cílem daňových kontrol je prověření správnosti stanovení daně (§ 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.), nijak to nevylučuje jejich další funkci, tj. zabránění daňovým únikům.

Neopodstatněné je pak tvrzení žalobkyně, že krajský soud nesplnil svou roli spravedlivého a nestranného soudce, když upřednostnil zájem jedné strany (žalovaný), nad zájmy strany druhé (žalobkyně). Krajský soud nezvažoval zájmy stran sporu, nýbrž vykládal relevantní právní úpravu. Nejvyšší správní soud neshledal, že by závěry krajského soudu vybočovaly z rámce spravedlivého soudního rozhodování a rovněž nenalezl důvody pro závěr, že by krajský soud cíleně stranil jedné straně sporu. Skutečnost, že právní názor žalobkyně nebyl krajským soudem akceptován, ještě neznamená, že došlo k porušení jejího práva na spravedlivý proces a k porušení rovnosti účastníků řízení.

V závěrečné části kasační stížnosti žalobkyně tvrdí, že mechanismy ochrany proti svévoli správce daně, konkrétně ochrany proti zahájení daňové kontroly bez sdělení pochybností o krácení daňové povinnosti, zmiňované krajským soudem v podobě judikatury Nejvyššího správního soudu nepředstavují účinnou ochranu. Jako protiargumenty uvádí teze obsažené v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Nutno konstatovat, že předmětné mechanismy ochrany označil Nejvyšší správní soud za účinné prostředky nápravy v již citovaných rozsudcích ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, publikováno pod č. 2000/2010 Sb. NSS a ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, publikováno pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a to jako reakci na žalobkyní odkazovaný nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. V těchto rozsudcích Nejvyšší správní soud odmítl respektovat právní názor Ústavního soudu obsažený v předmětném nálezu: *„Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu (viz body 21, 22), nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrno, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit*

zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly. Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná pod bodem 21 odůvodnění tohoto rozsudku: citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit." (body 34 a 35 rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52).

Ústavní soud se dosud k těmto argumentům Nejvyššího správního soudu nevyjádřil a názor obsažený v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, v jiných věcech nenásledoval. Pokud žalobkyně za této situace jako protiargumenty vůči názoru krajského soudu, jenž převzal výše citovaný názor Nejvyššího správního soudu, pouze cituje teze z předmětného nálezu a nepřináší žádnou novou vlastní argumentaci, je nadbytečné, aby se jimi zdejší soud opětovně podrobně zabýval. Nejvyšší správní soud tedy trvá na závěrech vyslovených v rozsudcích ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, a ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46. Jelikož případ žalobkyně je s těmito případy shodný, odkazuje Nejvyšší správní soud na argumentaci v nich obsaženou (která je zjevně žalobkyni známa), přičemž její podstata je rovněž citována v předchozím odstavci.

Konečně uvádí-li žalobkyně na podporu svých úvah hypotetický případ dvou podnikatelů, kde u jednoho jsou pravidelně prováděny daňové kontroly, zatímco u druhého nejsou prováděny vůbec, na němž dokazuje nebezpečí libovůle správce daně, pak ani tato argumentace nepřesvědčila Nejvyšší správní soud ke změně názoru. Obecně je nutno konstatovat, že správní soudy nechrání libovůli správce daně, a pokud by z jeho strany došlo k šikaně daňového subjektu, byla by mu poskytnuta ochrana. Konkrétně pak žalobkyně netvrdí a nikdy netvrdila, že k takové šikaně v jejím případě došlo, přičemž taková skutečnost nevyplývá ani ze správního spisu. Ani tuto námitku proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

Ze shora uvedených důvodů žalobkyně se svými námitkami neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 17. března 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu