

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **D. F.**, zastoupený Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 12. 2009, č. j. 10 Ca 109/2009 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 2. 2009, č. j. 4522/09/079970303766, snížil Finanční úřad v Týně nad Vltavou žalobci daňovou ztrátu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 z 328 123 Kč na 241 121 Kč, tj. o částku 87 002 Kč. Podle § 37b odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) správce daně dále vyrozuměl žalobce o povinnosti zaplatit penále z dodatečně snížené daňové ztráty ve výši 4 350 Kč.

Rozhodnutím ze dne 14. 7. 2009, č. j. 3770/09-1100, žalovaný odvolání žalobce proti uvedenému rozhodnutí správce daně zamítl.

Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích, jenž ji rozsudkem ze dne 7. 12. 2009, č. j. 10 Ca 109/2009 – 28, zamítl.

V posuzované věci se krajský soud zabýval otázkou zákonnosti zahájení daňové kontroly, na jejímž základě byla žalobci snížena daňová ztráta. Krajský soud konstatoval, že správce daně je oprávněn kontrolovat správné stanovení daně, přičemž z § 16 zákona o správě daní nevyplývají žádné podmínky, na základě kterých lze daňovou kontrolu provést. Je-li povinností správce daně činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění a splnění daňových povinností, pak musí mít k dispozici oprávnění, které by mu umožnilo zkontrolovat, zda daňové subjekty svým povinnostem dostály. Využitím tohoto zákonného postupu proto nemohl správce daně zasáhnout do ústavních práv žalobce.

Pokud jde o argumentaci žalobce, že se finanční orgány měly řídit právním názorem vysloveným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, v němž se Ústavní soud zabýval otázkou podmínek k provedení daňové kontroly, odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb.NSS., v němž se Nejvyšší správní soud danou otázkou zabýval. Krajský soud citoval stanovisko vyjádřené v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu, podle něhož se kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neuplatňuje bezvýjimečně. V posuzované věci podle krajského soudu probíhala daňová kontrola zcela standardním způsobem a nelze dovodit, že by zahájení daňové kontroly bylo projevem libovůle. Účelem daňové kontroly je stanovení a vybrání daně tak, aby nedošlo ke krácení daně. Jestliže byl právě tento účel sledován při daňové kontrole a bylo přitom postupováno v souladu se zákonem, pak omezení žalobce prováděním daňové kontroly odpovídá objektivnímu daňovému právu. Nelze žalobci přitom přisvědčit ani v tom ohledu, že se jednalo o formálně zahájenou daňovou kontrolu. Se žalobcem bylo projednáno místo provedení daňové kontroly, byl obeznámen s tím, jaké daně a jakého zdaňovacího období se týká, a jak je z protokolu o daňové kontrole zřejmé, žalobce v den zahájení daňové kontroly předložil konkrétně specifikované součásti svého účetnictví, na jejichž základě bylo možné zkontrolovat údaje uváděné žalobcem v daňových přiznáních. Při daňové kontrole pak byla zjištěna nesprávnost spočívající ve vadném výpočtu daňové ztráty. Krajský soud z těchto důvodů dospěl k závěru, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem, a nezjistil ani žádné jiné procesní vady, které by ovlivnily zákonnost rozhodnutí finančních orgánů.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v prvé řadě namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Podle jeho názoru krajský soud neuvedl důvody, které ho vedly k tomu, že se odchýlil od právního názoru, který vyslovil Ústavní soud v uvedeném nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07. Krajský soud měl uvést, v čem spatřuje odlišnost projednávané věci od případu, kterým se zabýval Ústavní soud, a poté důkladně rozebrat a posoudit jednotlivé argumenty uvedené v nálezu Ústavního soudu a v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46. Pouhým odkazem na tento rozsudek Nejvyššího správního soudu není dostatečně vysvětleno a odůvodněno, proč se krajský soud odchýlil od stanoviska Ústavního soudu.

Stěžovatel dále tvrdí, že krajský soud rozhodl v rozporu s čl. 89 odst. 2 a čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky, z nichž vyplývá, že výklad učiněný Ústavním soudem má být východiskem pro rozhodování v obdobných věcech. Odchýlení se od právního názoru Ústavního soudu představuje zásah do práva stěžovatele domáhat se stanoveným postupem práva u nezávislého a nestranného soudu.

Stěžovatel dále namítá, že daňová kontrola byla zahájena nezákonným způsobem. Správce daně při jejím zahájení neuvedl důvody pro provedení daňové kontroly, rozsah kontroly a skutečnosti, které měly být v rámci kontroly přezkoumávány. Podle právního názoru, který vyslovil Ústavní soud ve shora uvedeném nálezu, je zahájení daňové kontroly bez uvedení důvodů a podezření zásahem do ústavně garantovaných práv daňového subjektu, neboť dochází k realizaci moci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nezákonné zahájení daňové kontroly nemohlo být zhojeno ani tím, že správce daně postupoval v jejím průběhu v souladu s právními předpisy. Stěžovatel se proto domnívá, že rozhodnutí finančních orgánů, proti nimž brojí, jsou nezákonná.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Uvedl, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se základními principy daňového řízení a s platnými právním předpisy. Poukázal přitom na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybností o řádném plnění daňových povinností, nemá opodstatnění a je v rozporu s chápáním kontroly ve správním právu. V posuzované věci správce daně uvedl při zahájení daňové kontroly prověřovaná zdaňovací období, čímž vymezil rozsah daňové kontroly. Na rozdíl od případu posuzovaného Ústavním soudem se nejednalo ani o případ formálního zahájení daňové kontroly, o čemž svědčí následný postup správce daně při daňové kontrole.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Podstatou kasační stížnosti je námitka stěžovatele, podle níž krajský soud postupoval v rozporu s názorem vysloveným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Podle stanoviska Ústavního soudu musí být potřeba provedení daňové kontroly odůvodněna existencí konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem přiznaná a následně (byť konkludentně) vyměřená daň je nižší nebo daňová ztráta je vyšší, než by měla být. Použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení. Takovým důvodem podle citovaného nálezu nemůže být obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost

nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší, než by měl. Pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, jednalo by se podle tohoto nálezu o realizaci svévole správce daně.

Nejvyšší správní soud se k uvedenému stanovisku Ústavního soudu vyslovil poprvé v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č.j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaném pod č. 1983/2010 Sb.NSS a následně též v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb.NSS. Nejvyšší správní soud v obou věcech shledal podmínky definované judikaturou Ústavního soudu pro to, aby se mohl od většinového stanoviska vyjádřeného v uvedeném nálezu odchýlit. Ve zmíněných rozsudcích se Nejvyšší správní soud naopak přiklonil k odlišnému stanovisku členky senátu Ústavního soudu rozhodujícího v dané věci JUDr. Ivany Janů. Podle jejího stanoviska nelze směšovat instituty vytýkacího řízení a daňové kontroly. Konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání jsou nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení, nikoliv však daňové kontroly, která může mít, stejně jako v případech jiných typů kontroly ve veřejné správě, namátkový charakter. To samozřejmě neznamená, že by si správce daně mohl při provádění daňové kontroly počínat svévolně.

Ve zmiňovaném rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, Nejvyšší správní soud mj. konstatoval: „*V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53, www.nssoud.cz).*

Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu (...), nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrno, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost

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

Na uvedené judikáty navázal Nejvyšší správní soud v řadě svých dalších rozhodnutí (viz např. rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, www.nssoud.cz) a je třeba též připomenout, že závěry uvedené v citovaném rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č.j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb.NSS, Ústavní soud v podstatě aproboval ve svém usnesení ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, jímž ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu odmítl jako zjevně neopodstatněnou. Z těchto závěrů Nejvyšší správní soud vychází i v nyní posuzované věci, má tedy za to, že jsou dány podmínky pro to, aby se ve shodě s výše uvedenými důvody od nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 odchýlil. K zahájení daňové kontroly tedy není podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato daňová kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu. I přesto by bylo nutné považovat daňovou kontrolu za nezákonnou, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole (kterou však nelze spatřovat v pouhém zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření na zkrácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu.

V posuzované věci však z obsahu správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti, které by takový závěr odůvodňovaly. Tvrzení stěžovatele, že správce daně při zahájení daňové kontroly nestanovil rozsah kontroly a nevymezil ani přezkoumávané skutečnosti, není správné. V protokolu ze dne 16. 4. 2008, č. j. 11352/08/079930/7120, vymezil žalovaný rozsah prováděné kontroly dostatečně určitě tak, že uvedl, že se jedná o kontrolu u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006. Stěžovatel jako důvod nezákonnosti rozhodnutí finančních orgánů uvádí tvrzenou nezákonnost daňové kontroly způsobenou tím, že při jejím zahájení nebyly uvedeny pochybnosti o správném stanovení daňové ztráty. Tato zcela obecná námitka však, jak již bylo vysvětleno, nemůže uspět. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěry krajského soudu, pokud jde o podmínky pro zahájení daňové kontroly, a shledal předmětnou stížní námitku nedůvodnou.

Pokud jde o kasační námitku, podle níž krajský soud nerespektoval závazný názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu, čímž porušil čl. 89 odst. 2 Ústavy, konstatuje Nejvyšší správní soud, že v daném případě, jak již bylo vysvětleno, byly splněny podmínky pro odchýlení se od názoru Ústavního soudu. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku důvodně poukázal na to, že požadavek závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, k možnosti odchýlit se od názoru vysloveného v nálezu Ústavního

soudu uvedl, že „*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*“. Krajský soud postupoval v posuzované věci, která je skutkově obdobná, v souladu s již vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu a odchýlil-li se tedy od názoru vyjádřeného Ústavním soudem, učinil tak v souladu s podmínkami, které pro tento účel stanovil sám Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05). Z uvedeného plyne, že v daném případě postupem krajského soudu nedošlo k porušení čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky. Nejvyšší správní soud proto neshledal uvedenou kasační námitku důvodnou.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani stížní námitku, podle níž je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, jasným a srozumitelným způsobem popsal úvahy, kterými se řídil, a řádně vysvětlil důvody, které jej vedly k závěru o nedůvodnosti žaloby. V rámci toho se krajský soud vypořádal i s důvody, které jej vedly k odchýlení se od názoru, který vyslovil Ústavní soud ve zmiňovaném nálezu. Krajský soud přitom své závěry opřel o relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, jenž se již ve skutkově obdobném případě s touto otázkou vypořádal a odůvodnil, proč je třeba se od názoru Ústavního soudu odchýlit. Tyto závěry dopadají i na nyní posuzovanou věc a není proto třeba, aby se jimi krajský soud znovu podrobně zabýval. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že krajský soud dostál své povinnosti řádně odůvodnit své rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 8. dubna 2011

JUDr. Ludmila Valentová

předsedkyně senátu