

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **MAKLER SERVICE BOHEMIA INTERNATIONAL s. r. o.**, se sídlem J. K. Tyla 1338/8, Teplice, zastoupen Ing. Vlastimilem Sojkou, daňovým poradcem se sídlem Náprstkova 7/214, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61/39, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 12. 2009, č. j. 15 Ca 121/2007 – 120,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 12. 2009, č. j. 15 Ca 121/2007 - 120, **se** v části týkající se rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 2. 4. 2007, č. j. 1310/07-1200, a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Teplicích ze dne 4. 8. 2006, č. j. 128589/06/210913/1892, **zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 12. 2009, č. j. 15 Ca 121/2007 – 120, byla zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „stěžovatel“) ze dne 2. 4. 2007, č. j. 1308/07-1200, a č. j. 1310/07-1200, a Finančního úřadu v Teplicích ze dne 4. 8. 2006, č. j. 129542/06/210913/1892, a č. j. 128589/06/210913/1892, kterými byla žalobci (dále jen „účastník řízení“) dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2001 ve výši 7 300 500 Kč a za rok 2002 ve výši 8 334 040 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že se předně zabýval otázkou prekluze práva doměřit účastníkovi řízení daňovou povinnost. Pokud se jedná o zdaňovací období roku 2001 dovodil, v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. US 1611/07, prekluzi, protože prekluzívní lhůta začala běžet dne 31. 12. 2001 a konec jejího běhu připadl na den 31. 12. 2004. Z obsahu správního spisu

ovšem prokazatelně vyplývá, že daňová kontrola za předmětné zdaňovací období, která by obecně mohla být úkonem podle ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) byla u účastníka řízení zahájena až dne 14. 7. 2005, tedy po marném uplynutí prekluzívní lhůty k doměření daně. Jiný úkon, o němž by se dalo uvažovat, že by byl úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle obsahu správního spisu správce daně před 31. 12. 2004 neučinil. Jestliže byla daňová povinnost za zdaňovací období roku 2001 doměřena dodatečným platebním výměrem, který nabyl právní moci až dne 6. 4. 2007, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí stěžovatele, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí prekluzívní lhůty a rozhodnutí stěžovatele i správce daně jsou ve vztahu k roku 2001 nezákonná. Pokud se jedná o zdaňovací období roku 2002, dovodil krajský soud rovněž prekluzi, ale z jiných skutečností. Prekluzívní lhůta začala běžet dne 31. 12. 2002 a konec jejího běhu připadal na den 31. 12. 2005. Daňová kontrola byla sice zahájena dne 14. 7. 2005, ale krajský soud dospěl k závěru, že toto nelze považovat za úkon podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a to s ohledem na to, že nebyly účastníkovi řízení sděleny jakékoliv důvody k zahájení daňové kontroly. V této souvislosti odkázal krajský soud na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (dále jen „nález Ústavního soudu“). Zahájení daňové kontroly v předmětném případě trpí zásadním nedostatkem, pro který je nutné jej vyhodnotit jako ryze formální, a proto neústavní úkon. Jedná se o nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení účastníkovi řízení, jakož i jejich vyjádření v protokole o ústním jednání ze dne 14. 7. 2005. Jestliže tedy zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon ve smyslu citovaného ustanovení, pak nemohl krajský soud dohledat jiný následující úkon podřaditelný pod citované ustanovení, který by byl učiněn po ukončení daňové kontroly a současně před datem 31. 12. 2005, když daňová kontrola byla ukončena až dne 27. 7. 2006. I ohledně zdaňovacího období roku 2002 tedy krajský soud dospěl k závěru, že byla-li účastníku řízení doměřena daňová povinnost dodatečným platebním výměrem, který nabyl právní moci až dne 6. 4. 2007, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí stěžovatele, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí prekluzívní lhůty k doměření daně a rozhodnutí stěžovatele i správce daně jsou ve vztahu k roku 2002 rovněž nezákonná.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že k pravomocnému doměření daně za zdaňovací období roku 2002 došlo před uplynutím prekluzívní lhůty, neboť zahájení daňové kontroly dne 14. 7. 2005 je třeba považovat za ústavně konformní úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. K nálezu Ústavního soudu uvedl, že se jedná o zcela ojedinělý právní názor k posouzení institutu daňové kontroly, nikoliv o konstantní judikaturu Ústavního soudu, ani správních soudů. Zcela zásadní je poté rozpornost takového právního názoru se zákonem o správě daní a poplatků a účelem daňové kontroly, když nerozlišuje mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením. Podle stěžovatele je třeba posoudit, zda je tento nález vydaný v konkrétní věci rozhodnutím zásadním, a to v tom smyslu, že je v něm dán výklad, který je možno obecně vztáhnout na všechny případy, v nichž bude při rozhodování aplikována stejná právní norma. Pokud by měl být závěr Ústavního soudu o formulaci (sdělení) důvodů pro zahájení daňové kontroly „obecným pravidlem“ a měl by mít všeobecný význam pro výkladovou praxi, jde skutečně o zásadně nový přístup a ani správce daně nemohl předpokládat v době zahájení daňové kontroly v roce 2005, že dojde k takovému

výkladovému posunu v otázce zahajování daňové kontroly. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na to, že výkon soudní moci by měl být ovládán zásadou předvídatelnosti soudního rozhodování. Z nálezu Ústavního soudu není vůbec zřejmé, nakolik konkrétní má být podezření správce daně, zda tedy stačí např. výpověď osoby přezvědné, anonymní podání, nesrovnalosti u jiného daňového subjektu, který s kontrolovaným daňovým subjektem obchoduje apod. Jestliže by daňová správa přijala názor Ústavního soudu obsažený v citovaném nálezu, bylo by popřeno ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, kde je stanovena důkazní povinnost daňového subjektu. Stěžovatel dále namítal, že nález Ústavního soudu vydaný v roce 2008 nelze aplikovat na daňovou kontrolu, která byla zahájena v roce 2005, a v této souvislosti poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 8 As 47/2005. Pokud by správce daně musel při zahájení kontrol formulovat konkrétní pochybnosti či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší než měla být, potom by to většinou znamenalo, že by správce daně musel již před zahájením daňové kontroly nashromáždit určité důkazní prostředky, které by ho k takovým konkrétním pochybnostem či podezřením vedly. Daňový subjekt by potom zpravidla využil toho, že by při zahájení daňové kontroly uvedl důvody pro podání dodatečného daňového přiznání, které by byly totožné s těmi, jež mu sdělil správce daně. Svévoli při zahájení daňové kontroly brání náhodný výběr kontrolovaných daňových subjektů, neboť v tomto případě je více eliminován tzv. „lidský faktor“, jde-li o výběr elektronický. Stěžovatel spatřuje nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení také v tom, že krajský soud v rozsudku vyslovuje právní závěr opírající se o nález Ústavního soudu a přitom je zřejmé, že v tomto nálezu Ústavní soud zcela odhlédl od principu obsaženého v ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola za zdaňovací období roku 2002 byla zahájena jako úkon ústavně konformní, správný, určitý a srozumitelný a jako takový založil nový běh prekluzívní lhůty ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k daňové povinnosti za toto zdaňovací období. Závěrem stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Pokud by krajský soud nesprávně neposoudil zahájení daňové kontroly dne 14. 7. 2005 jako úkon, který není úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, nemohl by dospět k závěru, že v dané právní věci došlo k pravomocnému doměření daně až po uplynutí prekluzívní lhůty a nezrušil by tak rozhodnutí správce daně a stěžovatele. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu v části týkající se rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 2. 4. 2007, č. j. 1310/07-1200, a dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Teplicích ze dne 4. 8. 2006, č. j. 128589/06/210913/1892, a věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil souhlas s právním názorem krajského soudu, neboť respektuje dosud platné stanovisko Ústavního soudu k dané právní otázce. Podle jeho názoru nelze naopak akceptovat argumentaci stěžovatele v kasační stížnosti, která je s nálezem Ústavního soudu, resp. s ústavními principy, ze kterých Ústavní soud ve svém nálezu vycházel, v přímém rozporu. V této souvislosti poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2009, č. j. 31 Ca 157/2007 - 53, ve kterém tento soud reflektoval nález Ústavního soudu a dovodil, že příslušné orgány veřejné moci, včetně finančních orgánů, jsou povinny k tomuto „převratnému“ nálezu při své činnosti z úřední povinnosti přihlédnout. Správní i soudní orgány by tedy měly, pokud

má nález Ústavního soudu obecnou povahu a je všeobecně aplikovatelný, přihlédnout k takovému nálezu i bez námitky účastníka řízení. Předmětný nález může být popřen toliko plenárním usnesením Ústavního soudu, na základě kterého by byl vysloven odlišný a nadřazený právní názor. Účastník řízení si je vědom toho, že předmětný nález Ústavního soudu vyvolává řadu polemik, má však za to, že to nemění nic na tom, že by správní orgány, tj. v konkrétním případě stěžovatel, měly v rámci své činnosti právní názory Ústavního soudu, vyjádřeně v tomto nálezu, respektovat. Postup správce daně byl tedy v dané věci nezákonný, neboť daňová kontrola nebyla zahájena zákonným způsobem. Podle účastníka řízení kasační stížnost není důvodná, a proto navrhl, aby byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 14. 7. 2005 byl s účastníkem řízení sepsán protokol o ústním jednání, z něhož je zřejmé, že u něj byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000, 2001 a 2002. V průběhu dalšího ústního jednání, které se uskutečnilo dne 16. 8. 2005, správce daně předložil účastníkovi řízení požadavky k doložení účetních případů z probíhající daňové kontroly a k podání vysvětlení k těmto účetním případům a bylo dohodnuto, že účastník řízení předloží požadované doklady a vysvětlení do 5. 9. 2005. Správce daně poté výzvou ze dne 14. 10. 2005 sdělil konkrétní pochybnosti (vyjádřené podrobně na 28 listech výzvy) o správnosti výše výdajů vykázaných v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob a současně účastníka řízení vyzval k prokázání skutečností, které byly upřesněny u jednotlivých uvedených případů, veškerými důkazními prostředky, které má k dispozici.

Vzhledem k tomu, že krajský soud opřel svůj závěr o prekluzi ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 o nález Ústavního soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve závazností právního názoru vysloveného Ústavním soudem v tomto nálezu pro danou věc. V této souvislosti lze uvést, že touto otázkou se již Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích podrobně zabýval, např. v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS a v rozsudku ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 – 90.

Ústavní soud v odůvodnění předmětného nálezu vyslovil, že *„(j)edním z procesních oprávnění, jímž je správce daně v průběhu daňového řízení nadán, je i daňová kontrola. (...) Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že "vyšetřovací" charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce. (...) Takové omezení, kromě toho, že musí být stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. V podmínkách materiálního právního státu je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem 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." V tomto ohledu Ústavní soud shledal „*analogii s řízením trestním, v němž k omezení jednotlivce a realizaci vyšetřovacích pravomocí orgánů činných v trestním řízení nestačí prostá skutečnost, že cílem jejich činnosti je odhalovat a stíhat trestnou činnost, ale teprve skutečnost, že zde existuje konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní jednotlivec se dopustil protiprávního jednání. (...) Každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity.*" Konečně Ústavní soud uvedl, že „*(v) případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc "na zkoušku". Vyloučení svévole zde má pak ještě jeden rozměr. V případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na "presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné - bez toho, že by zde existovalo konkrétní podezření správcem daně formulované - jeho daňovou povinnost přezkoumat a prověřit. Takový přístup by ovšem předpokládal, že daňovou kontrolu by měli správci daně provádět automaticky u všech daňových subjektů. Prvek libovůle a nahodilosti by byl v takovém případě dán i výběrem subjektů, u nichž je daňová kontrola prováděna, není-li a nemusela-li by být odůvodněna existencí konkrétního podezření.*"

Právní názor obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva.

Z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu nicméně zároveň plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně. Nejvyšší správní soud tak např. v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44, uvedl, 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". Rovněž Ústavní soud např. v odůvodnění nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, 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 vyjádřeným v nálezech II. ÚS 405/02 a III. ÚS 252/04, a jeho nereflektování v napadeném rozsudku, nemohou být považovány bez dalšího za odmítnutí respektovat Ústavní soud anebo dokonce za porušení čl. 89 odst. 2 Ústavy.*"

Lze tak učinit dílčí závěr, že krajský soud i Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v nálezu Ústavního soudu. To však pouze za naplnění některé ze shora naznačených podmínek. To znamená, že obecné soudy nesmí opomenout ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu a musí nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlily. Při tom jsou vedeny úvahou, prezentovanou již v rozsudku ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 – 40, podle níž „*z ústavních norem plyne toliko cíl a nikoliv nutně i jediná cesta k tomuto cíli vedoucí. Jinak řečeno, úkolem Ústavního soudu v rovině ústavního pořádku je garantovat, aby v těchto případech nedocházelo k jevu označovanému jako denegatio iustitiae; úkolem správních soudů je pak podrobně vyargumentovat, které z možných řešení soudní ochrany je nejen ústavně konformní, nýbrž také nejefektivnější a nejracionálnější.*"

Rozhodovací praxe Ústavního soudu týkající se institutu daňové kontroly zdůrazňuje ústavněprávní mantinely, v nichž jsou daňové orgány povinny se pohybovat v souladu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud opakovaně judikoval, např. v nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, 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" 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.*"

K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce Ústavní soud v nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, dovodil, že se *„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).*"

Tyto ústavní mantinely postupu orgánů veřejné moci v daňovém řízení nalezly odraz v rozhodovací praxi jak Ústavního soudu, tak i Nejvyššího správního soudu týkající se institutu daňové kontroly. V tomto směru je třeba vycházet z toho, že daňová kontrola je institutem upraveným v části první zákona o správě daní a poplatků, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž podle ust. § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím. Na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva ve smyslu ust. § 32 zákona o správě daní a poplatků. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. V tomto kontextu lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, a to, že *„Daňová kontrola je tedy svou*

povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím.“

Tento výklad pojmu daňové kontroly je plně v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, kterým se 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 možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba *a priori* nedisponuje konkrétním podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (podobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46).

Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený v důvodové zprávě k zákonu o správě daní a poplatků (tisk č. 691, ČNR 1990 - 1992). 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.“* Sám 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 podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty právě s vytýkacím řízením. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu zákona o správě daní a poplatků na právní závěry vyslovené v disentním stanovisku k předmětnému nálezu Ústavního soudu, 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.“*

Podle názoru Nejvyššího správního soudu nemůže být daňová kontrola srovnávána ani s institutem trestního obvinění podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Účelem daňové kontroly není posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení ze správního deliktu, ale pouze 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 němž 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 ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Zákonodárce byl při zakotvení daňové kontroly v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním, úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jednoznačně způsobilá k tomu, aby 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 se z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce jedná o relativně šetrný způsob, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt disponuje, která mu poskytují reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení. V této souvislosti Nejvyšší správní soud opět odkazuje na judikaturu, v níž definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu žalobou 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).

Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu, ale toto respektování nicméně nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Stejně tak plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v předmětném nálezu, tj. ochranu před svévolí správce daně a minimalizaci jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Přesto ale závěr krajského soudu vycházející z tohoto nálezu nemůže obstát, protože nezohlednil principy shora uvedené, když nelze

vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Krajský soud však pochybil i v tom, že vůbec nevzal v úvahu konkrétní postup správních orgánů, a to zejména skutečnost, že v daném případě správce daně sdělil účastníkovi řízení konkrétní důvody, pro které hodlá správnost předmětných daní prozkoumat.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský 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 dne 9. června 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu