

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: **Ing. V. J.**, zastoupený JUDr. Richardem Třeštíkem, advokátem se sídlem Masarykova 43, Ústí nad Labem, 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 25. 2. 2010, č. j. 15 Ca 239/2008 – 43,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2010, č. j. 15 Ca 239/2008 - 43, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2010, č. j. 15 Ca 239/2008 – 43, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „stěžovatel“) ze dne 16. 7. 2008, č. j. 8318/08-1100-500331, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 26. 11. 2007, č. j. 247736/07/214912/5467, jímž byla účastníkovi řízení dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2005. Krajský soud v odůvodnění uvedl, že se předně zabýval žalobní námitkou, že správce daně nesdělil účastníkovi řízení důvody a podezření, pro které u něj zahájil daňovou kontrolu. V této souvislosti poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (dále jen „nález Ústavního soudu“), který je nutno ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 - 53, aplikovat i na předmětný případ. Podle názoru krajského soudu zahájení daňové kontroly v předmětném případě trpí zásadním nedostatkem, pro který je nutné jej vyhodnotit jako ryze formální, a proto neústavní úkon. Pokud tedy správce daně nezahájil náležitě daňovou kontrolu, došlo

tím ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu k porušení autonomní sféry účastníka řízení a současně ze strany správce daně k realizaci jeho pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a také s čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Provedená daňová kontrola pak představuje nezákonně provedený důkazní prostředek, z nějž nebylo možné získat zákonné důkazy. V daném případě však finanční orgány při své rozhodovací činnosti vycházely ze skutečností zjištěných daňovou kontrolou, tj. z nezákonně získaných důkazů, což představuje vadu řízení ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Dalšími žalobními námitkami se krajský soud pak nezabýval, neboť jejich posouzení by bylo za daného stavu předčasné.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti označil výklad krajského soudu k ust. § 16 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) za nepřípustný a zcela se vymykající ustálené soudní praxi. Krajský soud se dopustil nesprávnosti, když při výkladu procesní normy respektoval toliko některé názory soudů (nález Ústavního soudu a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 -53), aniž by se zabýval případem z hlediska jeho specifik, kompletním spisovým materiálem a k tomu rozhodnými skutečnostmi k posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v kontextu s ustálenou judikaturou. K nálezu Ústavního soudu stěžovatel uvedl, že se jedná o zcela ojedinělý právní názor k posouzení institutu daňové kontroly, nikoliv o konstantní judikaturu Ústavního soudu, ani soudů správních, kdy předsedkyně rozhodujícího senátu navíc podala k tomuto nálezu odlišné stanovisko. Zcela zásadní je 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 nález Ústavního soudu 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 správce daně nemohl předpokládat v době zahájení daňové kontroly v roce 2007, 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 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 vyslovený v nálezu Ústavního soudu, bylo by popřeno ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, kde je stanovena důkazní povinnost daňového subjektu. Na základě tohoto nálezu lze tak dospět k tomu, že daňová správa by musela daňový subjekt nejen kontrolovat, ale i vyhledávat daňové povinnosti daňových subjektů. Podle stěžovatele nález Ústavního soudu vydaný v roce 2008 nelze aplikovat na daňovou kontrolu, která byla zahájena v roce 2007, 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 důvod 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, zejména jsou-li subjekty ke kontrole vybírány na základě dat a informací pořízených z daňových přiznání. Stěžovatel také upozornil na to, že pokud by měl být institut daňové kontroly chápán pouze jako nástroj na postižení již předem známého daňového deliktu, jednalo by se o nástroj výlučně negativně vymezený na jeho postih. Tak to totiž vyplývá z citovaného nálezu a tento právní názor se zcela míjí s koncepcí zákona o správě daní a poplatků a jeho aplikací v daňové praxi. Podle stěžovatele byla daňová kontrola zahájena, probíhala a byla ukončena zcela v souladu s ust. § 16 citovaného zákona v návaznosti na základní zásady daňového řízení a zcela v souladu s konzistentní judikaturou správních soudů i rozhodovací činností Ústavního soudu v dřívějších řízeních. Ze základních zásad, z textu zákona o správě daní a poplatků, ale ani z práva daňového subjektu na informační autonomii neplyne požadavek, aby preventivní úkon, jakým daňová kontrola je, musel být podmíněn „konkrétním podezřením“ na nedostatečné splnění daňové povinnosti. V posuzované právní věci byla daňová kontrola řádně zahájena a představovala tak zákonný důkazní prostředek. Nedošlo tedy k porušení autonomní sféry účastníka řízení a ze strany správce daně k realizaci jeho pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a také s čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Na takovém zákonném základě byla vydána rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, neboť kontrola daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 byla zahájena jako úkon ústavně konformní, správný, určitý a srozumitelný. Na podporu svých tvrzení odkázal stěžovatel na judikaturu krajských soudů a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 – 89 a č. j. 7 Afs 16/2010 – 84, a dále ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 26/2010 – 163 a č. j. 1 Afs 28/2010 - 115. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník řízení se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s názorem krajského soudu, že v souladu s nálezem Ústavního soudu nedošlo v projednávané věci k řádnému zahájení daňové kontroly. Tvrzení stěžovatele nemohou nijak ovlivnit tu skutečnost, že výklad právního předpisu, který je obsažen v nálezu Ústavního soudu, je nutno respektovat i v dalších řízeních, pokud jejich předmětem je posouzení obdobné věci. Nesouhlas člena senátu Ústavního soudu, byť by se jednalo o předsedu senátu, nemá vliv na závaznost nálezu. Věc projednávaná v tomto řízení a věc projednávaná Ústavním soudem pod sp. zn. I. ÚS 1835/07 jsou shodné v tom, že u obou je zásadní posouzení otázky, zda je zahájení daňové kontroly úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v případě, že správce daně nesdělí daňovému subjektu důvody, pro které byla daňová kontrola zahájena. Námitka, že správce daně nemohl v roce 2007 předvídat názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu z roku 2008 a že jej tedy nelze aplikovat na daňovou kontrolu zahájenou v roce 2007, nemůže obstát. Pokud by byla připuštěna oprávněnost takové argumentace, znamenalo by to, že nález Ústavního soudu by musel být, na rozdíl od skutečnosti, zamítavý, neboť rovněž řešil otázku řádnosti daňové kontroly zahájené před jeho vydáním. Podle názoru účastníka řízení nemá nález

Ústavního soudu vliv na posuzování důkazní povinnosti daňového subjektu v řízení podle zákona o správě daní a poplatků. Odborná veřejnost ani daňové správy evropských zemí nejsou garanty ústavnosti řízení podle zákona o správě daní a poplatků. Ústava České republiky stanoví, že je to Ústavní soud, který s konečnou platností ústavnost postupu orgánů státní správy České republiky podle uvedeného zákona posuzuje. Příkladem protiprávnosti či dokonce protiústavnosti postupu stěžovatele jako správce daně v daňovém řízení je to, že ačkoliv krajský soud zrušil napadené správní rozhodnutí a věc mu vrátil k dalšímu řízení a ačkoliv od právní moci rozsudku již uplynula delší doba, stěžovatel ve věci nekoná. Na základě uvedených skutečností proto účastník řízení navrhl, aby byla kasační stížnost 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 sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 12. 1. 2007 byl s účastníkem řízení sepsán protokol o ústním jednání, z něhož je zřejmé že u něj byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, 2004 a 2005. V průběhu tohoto jednání byly správci daně předloženy daňové doklady týkající se uvedených zdaňovacích období. Správce daně výzvou ze dne 11. 5. 2007 (účastníkovi řízení doručenou dne 16. 5. 2007) sdělil konkrétní pochybnosti o úplnosti vykázaných příjmů a současně účastníka řízení vyzval ke splnění vyjádřených požadavků, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy. V průběhu kontroly shromáždil správce daně množství podkladů pro rozhodnutí, proběhlo mnoho jednání mezi účastníkem řízení a správcem daně a dne 26. 11. 2007 byla zpráva o daňové kontrole s účastníkem řízení projednána, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání.

Vzhledem k tomu, že krajský soud opřel svůj závěr, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena, a proto představuje nezákonně provedený důkazní prostředek, o nález Ústavního soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve závazností právního názoru vysloveného 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, ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS a 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 závaznost právního názoru obsaženého v rozhodnutí 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 podle 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 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.*" a že „*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 vyslovený v nálezu Ústavního soudu, ale pouze za naplnění některé ze shora naznačených podmínek. To znamená, že 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 vysloveného Ústavním soudem odchýlily. Přitom 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 v souladu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod pohybovat. 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 také 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 zákoně o správě daní a poplatků v části první, a je 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 § 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 zjištěných v průběhu daňové kontroly. Na základě zprávy 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, které 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 (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 níž *„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.“*. 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 požadavky vztahující se k 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 za použití zásady 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 daňovými subjekty. 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 rozsah 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 (viz 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 a 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

nezákonné.

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. Ve 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 3. března 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu