

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **T. M.,** zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, čj. 7163/2001/FŘ/130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2011, čj. 29 Af 94/2010 - 268,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutím ze dne 31. 1. 2003, čj. 7163/2001/FŘ/130, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 30. 8. 2001, čj. 174497/01/303912/2629, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 1997 ve výši 93 093 Kč.

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji postupně rozsudky ze dne 27. 9. 2005, čj. 29 Ca 423/2003 - 47, ze dne 3. 7. 2008, čj. 29 Ca 207/2007 - 126, a ze dne 19. 11. 2009, čj. 29 Ca 207/2007 - 205, zamítl. Žádný z označených rozsudků plně neobstál v přezkumu před Nejvyšším správním soudem.

Zdejší soud ke kasačním stížnostem žalobce označené rozsudky postupně rušil a věc vždy vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2007, čj. 8 Afs 61/2006 - 114, ze dne 22. 9. 2009, čj. 8 Afs 90/2008 - 190, a ze dne 28. 6. 2010, čj. 8 Afs 28/2010 - 247, dostupné na www.nssoud.cz). Na rekapitulaci dosavadního průběhu řízení, podrobně popsanou v posledně uvedeném rozsudku, přitom zdejší soud na tomto místě pro stručnost odkazuje.

3. Krajský soud posléze rozsudkem ze dne 25. 5. 2011, čj. 29 Af 94/2010 - 268, žalobu opět zamítl.

4. Po obsáhlé rekapitulaci dosavadního průběhu řízení krajský soud uvedl, že se v posuzované věci jedná o DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 1997, lhůta pro vyměření daně by proto podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), a v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, uplynula posledním dnem roku 2000. V roce 1999 však správce daně učinil úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Protokol o jejím zahájení ze dne 29. 6. 1999 podle krajského soudu splňuje všechny zákonné náležitosti, nadto nebyl sepsán ke konci prekluzivní lhůty, neobsahuje „písařské chyby", ani se z něj nedá dovodit, že by byl napsán „ledabyle a v chvatu", jako tomu bylo v případě posuzovaném Ústavním soudem ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ze správního spisu podle krajského soudu dále vyplynulo, že bezprostředně po zahájení daňové kontroly následovaly i další úkony správce daně související s touto kontrolou, např. výzva k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti ze dne 16. 7. 1999. Tímto faktickým zahájením daňové kontroly došlo k prodloužení prekluzivní lhůty do 31. 12. 2002. Před jejím uplynutím byly v dané věci opět činěny úkony přerušující její běh, např. výslechy svědků provedené v rámci odvolacího řízení v lednu a únoru roku 2002. Prekluzivní lhůta tak počala plynout znovu od konce roku 2002 a běžela až do konce roku 2005. Jelikož napadené rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci již v roce 2003, podle názoru krajského soudu byla příslušná daňová povinnost vyměřena před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty.

5. Ve vztahu k žalobcem namítnuté nutnosti sdělovat při zahájení daňové kontroly pochybnosti o řádném splnění daňové povinnosti krajský soud neshledal důvody pro aplikaci závěrů Ústavního soudu vyslovených v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Poukázal na to, že Ústavní soud v označeném rozhodnutí hodnotil konkrétní okolnosti projednávaného případu, které se od nyní posuzované věci podstatně liší. Dále odkázal na několik pozdějších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a to především na rozsudek ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS, který byl potvrzen i následnou judikaturou téhož soudu. Krajský soud konstatoval, že z uvedených rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která byla vydána při znalosti předmětného nálezu Ústavního soudu, nelze učinit závěr o nutnosti sdělit konkrétní podezření či pochybnosti již při zahájení daňové kontroly. Podpůrně krajský soud poukázal i na aktuální judikaturu Ústavního soudu, zejm. na usnesení ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10. V posuzované věci měl navíc krajský soud za to, že dostatečným důvodem pro zahájení daňové kontroly byla skutečnost, že žalobce uplatnil nárok na

nadměrný odpočet DPH, tedy nárok vyžadující již ze své podstaty řádné prokázání jeho oprávněnosti.

6. Závěrem krajský soud odkázal na svá dřívější rozhodnutí v této věci, podle kterých neshledal v postupu správních orgánů žádná pochybení.

III.

7. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., jakkoliv své námitky těmto zákonným ustanovením výslovně nepodřadil.

8. Stěžovatel nadále nesouhlasil s postupem krajského soudu, který nevyslechl jím navržené svědky. Stížní námitku přitom směřoval ke svědkům, kteří nebyli vyslechnuti v daňovém řízení, i k těm, kteří ve správním řízení vyslechnuti byli. V podrobnostech odkázal na námitky uvedené v podání ze dne 19. 9. 2008. Stěžovatel byl přesvědčen, že bez provedení těchto důkazů nemohl krajský soud objektivně rozhodnout. Podle stěžovatele soud porušil zásadu přezkumu správního rozhodnutí v plné jurisdikci. Stěžovatel uvedl, že soud je jediným garantem spravedlivého a nestranného posouzení svědeckých výpovědí, a tím i celé projednávané věci.

9. Dále stěžovatel namítl, že krajský soud neposoudil zákonnost zahájení daňové kontroly v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, navíc se jeho odůvodnění v podstatných prvcích míjelo s argumentací Ústavního soudu. Stěžovatel poznamenal, že Ústavní soud kladl důraz na svobodu jednotlivce a povinnost státních orgánů uplatňovat moc jen v odůvodněných případech. Oproti tomu krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které má osoba možnost bránit se proti nezákonným zásahům státních orgánů právními prostředky, a správce daně nemusí při zahájení kontroly disponovat žádným podezřením či pochybností ohledně řádného plnění daňových povinností. K poukazu krajského soudu na usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10 stěžovatel konstatoval, že „*dokumentuje nerespektování hierarchie precedenční povahy rozhodnutí Ústavního soudu*“, neboť posouzení právní otázky v nálezu je vždy argumentačně silnější než posouzení téže problematiky v pouhém usnesení. Dále stěžovatel nepřisvědčil názoru krajského soudu, že dostatečným důvodem pro daňovou kontrolu byla skutečnost, že uplatnil nárok na nadměrný odpočet. Tento závěr stěžovatel navíc napadl s tím, že soud opomněl institut vytýkacího řízení, kterým správce daně může přimět daňový subjekt k prokázání nároku na plnění ze státního rozpočtu. Pokud byl nárok na nadměrný odpočet vyměřen v souladu s daňovým přiznáním, není podle stěžovatele důvod k tomu, aby případné zahájení daňové kontroly podléhalo jiným pravidlům, než zahájení kontroly za zdaňovací období, ve kterém nedošlo k uplatnění nároku na nadměrný odpočet. V rozhodnutí krajského soudu stěžovatel spatřoval zásah do jeho základních práv a svobod, zejména do práva na legitimní očekávání, že obecné soudy budou respektovat nález Ústavního soudu.

IV.

10. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Stížní námitky týkající se výslechu svědků byly podle jeho názoru obecné, navíc otázka výslechu svědka Kursy nebyla obsahem žaloby. Pro případ jiného hodnocení ze strany Nejvyššího správního soudu

žalovaný zopakoval průběh a okolnosti daňové kontroly a uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění fakturovaných prací. Ve vztahu k zákonnosti zahájení kontroly se žalovaný ztotožnil s odůvodněním krajského soudu a odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2011, čj. 7 Afs 45/2010 - 155. V dalším citoval jednotlivá rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, týkající se předmětné problematiky.

V.1

11. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, zejm. ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Rozsudky vypočtenými v odst. 2 tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud zrušil dřívější rozsudky krajského soudu, vydané v této věci, pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Jelikož zdejší soud dosud nevyslovil závazný právní názor ke stížním námitkám uplatňovaným v této věci, nemohl kasační stížnost odmítnout jako nepřípustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, http://nalus.usoud.cz).

V.2

12. Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

13. Kasační stížnost není důvodná.

14. Nejvyšší správní soud neshledal pochybení v postupu krajského soudu, který odmítl provést svědecké výslechy. Zdejší soud v této souvislosti konstatuje, že identickou problematikou se na obdobném skutkovém a právním půdorysu, navíc ve věci téhož stěžovatele, zabýval již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS (všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná také na www.nssoud.cz). V uvedené věci stěžovatel uplatnil obdobnou stížní argumentaci jako v nyní projednávaném případě (srov. bod 12 uvedeného rozsudku). Vzhledem k tomu, že stěžovatel v nyní posuzované věci opakoval stížní argumentaci uplatněnou ve věci řešené prvním senátem, Nejvyšší správní soud pro stručnost plně odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku č. 1851/2009 Sb. NSS. Neshledal totiž důvodu, aby se odchýlil od závěrů vyslovených v rámci vypořádání příslušných stížních námitek (srov. odst. 29 až 36 poukazovaného rozsudku).

15. K námitce týkající se posouzení zákonnosti zahájení daňové kontroly v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu. Obecně platí, že právní názor obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu s precedenčními dopady je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní věci. Z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu však zároveň plyne, že závaznost právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44). Na základě toho je možné učinit dílčí závěr, že krajský nebo Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v citovaném nálezu

Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, pokud neopomenou ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu a nabídnou opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchylují. V návaznosti na tato východiska dospěl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, č. 2000/2010 Sb. NSS, k závěru, že nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádal se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není zřejmé, že by tak činil záměrně. Nadále tedy platí, že správce daně zpravidla nemá povinnost sdělovat při zahájení daňové kontroly konkrétní pochybnosti. V posuzované věci proto Nejvyšší správní soud na uvedené rozhodnutí v plném rozsahu odkazuje.

16. Výše uvedený právní názor potvrdila i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, není opodstatněný a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu (srov. zejména rozsudky ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS a ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010 - 70 ; dále srov. rozsudky ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 84/2009 - 90, ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Aps 2/2010 - 54, ze dne 15. 4. 2010, čj. 7 Afs 15/2010 - 89, ze dne 29. 4. 2010, čj. 9 Afs 108/2009 - 43, ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 26/2010 - 163, ze dne 27. 5. 2010, čj. 2 Afs 10/2010 - 71, ze dne 30. 6. 2010, čj. 1 Aps 1/2010 - 89, ze dne 9. 9. 2010, čj. 2 Aps 1/2010 - 156, ze dne 22. 7. 2011, čj. 5 Afs 61/2010 - 61, či ze dne 21. 9. 2011, čj. 9 Afs 4/2011 - 96). Vyslovené závěry je možné považovat za ustálený právní názor tohoto soudu k problematice ústavní konformity zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud v projednávané věci neshledal důvodu, proč by se měl odchýlit od své ustálené judikatury. Pokud krajský soud uzavřel, že daňová kontrola byla i přes chybějící sdělení konkrétních pochybností zahájena zákonně, přičemž ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 odkázal na výše uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, zdejší soud se s jeho argumentací a právním závěrem zcela ztotožnil.

17. Pokud krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí odkázal i na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že obecnou závazností se vyznačují především nálezy Ústavního soudu. Odkaz krajského soudu na uvedené rozhodnutí byl však s ohledem na řešenou problematiku relevantní (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, čj. 1 Afs 55/2011 - 259). Jedná se totiž o usnesení, kterým Ústavní soud odmítl jako zjevně neopodstatněnou ústavní stížnost proti jednomu z výše citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu, na který se krajský soud odvolával (konkrétně rozsudku č. 2000/2010 Sb. NSS). Ústavní soud v uvedeném rozhodnutí konstatoval, že argumentace Nejvyššího správního soudu obstojí i z ústavněprávní perspektivy. Obdobně Ústavní soud odmítl ústavní stížnost směřující proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 1983/2010 Sb. NSS (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2010, sp. zn. IV. ÚS 36/10).

18. Nejvyšší správní soud také konstatuje, že plénum Ústavního soudu vydalo dne 8. 11. 2011 pod sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 stanovisko, ve kterém se odchýlilo od právního názoru vysloveného v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 a uzavřelo, že postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu bez podezření o nikoliv řádném splnění daňové

povinnosti, nelze bez dalšího považovat za porušení principu proporcionality a za výkon pravomoci správce daně rozporný s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

19. Ve světle výše uvedené judikatury Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani stížní námitku, že krajský soud pochybil, pokud za dostatečný důvod pro daňovou kontrolu považoval skutečnost, že stěžovatel uplatnil nárok na nadměrný odpočet. Daňová kontrola je totiž preventivním nástrojem, který slouží k přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost namátkového provedení, kdy správce daně nemusí *a priori* disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Uplatnění nadměrného odpočtu tedy může být samo o sobě důvodem daňové kontroly, neboť to odpovídá jejímu účelu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2011, čj. 7 Afs 45/2010 - 155). Vzhledem k tomu se jeví jako nepodstatný poukaz stěžovatele na vytýkací řízení. Nejvyšší správní soud nicméně ve stručnosti připomíná, že se jedná o dva zcela odlišně konstruované instituty, kdy právě jen s vytýkacím řízením je pojmově spjata existence konkrétních pochybností o správnosti, pravdivosti či úplnosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu (srov. již označený rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 55/2011 - 259).

20. Rozhodnutí krajského soudu tedy nebylo nepřípustným zásahem do základních práv a svobod stěžovatele. Pokud stěžovatel namítl dotčení práva na legitimní očekávání, zdejší soud podotýká, že judikatura není a nemůže být statická. Legitimní očekávání stěžovatele nemůže v tomto ohledu jít tak daleko, aby bránilo soudům v judikatorních posunech, zejména pokud tak učiní přesvědčivým a argumentačně podloženým způsobem (srov. opět rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 45/2010 - 155).

21. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

22. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu dle obsahu spisu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. prosince 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu