ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **V. Ž.,** zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Vaníčkova 1594/1, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2006, č. j. 16395/06-1100, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 3. 2010, č. j. 15 Ca 281/2006 - 143,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 3. 2010, č. j. 15 Ca 281/2006 - 143, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) ze dne 1. 3. 2010, č. j. 15 Ca 281/2006 - 143, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 4. 10. 2006, č. j. 16395/06 - 1100, týkající se dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob žalobce za zdaňovací období roku 2001,

2002 a 2003. Napadeným rozhodnutím zrušil krajský soud také dvě ze tří prvostupňových rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“), a to dodatečné platební výměry ze dne 19. 9. 2005, č. j. 179691/05/214912/2865 a č. j. 179698/05/214912/2865, kterými byla žalobci vyměřena na základě daňové kontroly daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Rozhodnutím stěžovatele byla zamítnuta odvolání žalobce proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům, jakož i proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 19. 9. 2005, č. j. 179705/05/214912/2865, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 347 077 Kč, za zdaňovací období roku 2002 ve výši 214 768 Kč a za zdaňovací období roku 2003 ve výši 106 208 Kč, a to podle pomůcek.

Úvodem je nutno konstatovat, že spor žalobce a žalovaného ohledně výše uvedených daňových povinností již byl před Nejvyšším správním soudem projednáván. Rozsudkem ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 281/2006 - 60, a to pro nesprávné právní posouzení. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zavázal krajský soud, aby v dalším řízení zhodnotil, zda daňovým subjektem předložené evidence byly skutečně důkazy, které nemohly obstát, tedy, že šlo o evidence účelově vytvořené či evidence nevypovídající o faktickém hospodaření žalobce, a v závislosti na tomto vyhodnocení rozhodl, zda v souzené věci byly či nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Dále kasační soud krajský soud zavázal, aby posoudil, zda způsob, kterým byly evidovány zásoby žalobce, byl pro ověření faktického stavu dostačující.

Krajský soud se uvedenými otázkami v napadeném rozsudku v nyní projednávané věci nezabýval, neboť dospěl k závěru, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2001 a 2002, která byla zahájena dne 6. 4. 2004, jakož i daňová kontrola za zdaňovací období 2003, která byla zahájena dne 14. 6. 2004, nebyla ani v jednom z uvedených případů zahájena v souladu se zákonem a ústavními principy. Vycházel přitom z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Protokol o ústním jednání ze dne 6. 4. 2004, jakož i protokol o ústním jednání ze dne 14. 6. 2004, neosvědčuje existenci důvodů, respektive existenci podezření správce daně, že daň z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období byla žalobcem krácena. Pokud takové důvody fakticky existovaly, nebyly žalobci zjevně sděleny a v protokolech nejsou zachyceny. Podle krajského soudu tak zahájení daňové kontroly u žalobce trpí zásadním nedostatkem, pro který je nutné jej vyhodnotit jako ryze formální, tudíž neústavní úkon. Zahájení daňové kontroly vůči žalobci proto nelze v žádném z uvedených případů považovat za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud pak v daném případě nemohl dohledat jiný

následující úkon dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který byl učiněn po ukončení daňové kontroly, současně však před datem 31. 12. 2004, kdy končila prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001; před datem 31. 12. 2005, kdy končila prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a před datem 31. 12. 2006, kdy končila prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, když daňová kontrola byla u žalobce ukončena až 3. 8. 2005.

Ohledně zdaňovacích období roku 2001 a 2002 byl tedy krajský soud nucen konstatovat, že pokud došlo k vyměření daňových povinností vydáním shora uvedených platebních výměrů dne 19. 9. 2005, které nabyly právní moci dne 9. 10. 2006, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí zákonem stanovených prekluzivních lhůt. Ohledně zdaňovacího období roku 2003 byla daň z příjmů fyzických osob sice vyměřena před uplynutím zákonem stanovené prekluzivní lhůty, avšak dle názoru krajského soudu jsou důkazy získané na základě neústavním způsobem zahájené daňové kontroly „plodem z otráveného stromu“ a tedy nezákonné. Toto pravidlo je pak dle krajského soudu nutno vztáhnout i na pomůcky, které byly správcem daně v průběhu kontroly opatřeny.

Krajský soud v odůvodnění rovněž poznamenal, že si je vědom názoru Nejvyššího správního soudu obsaženého v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), přesto je však přesvědčen, že se jedná o skutkově obdobný případ jako případ řešený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a vzhledem k tomu, že nedošlo ke změně právní úpravy, aplikoval krajský soud na posuzovanou věc tentýž, ústavně konformní výklad. Z uvedených důvodů zrušil krajský soud rozhodnutí stěžovatele napadené žalobou pro nezákonnost, přičemž současně zrušil i dle ustanovení § 78 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje jednak v tom, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl uveden v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, a nezabýval se věcným řešením sporu, dále pak v nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a v nesprávném posouzení právní otázky. Nesprávné právní posouzení spatřuje stěžovatel v tom, že výklad ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků učiněný soudem v napadeném rozsudku je nepřípustný a zcela se vymyká ustálené interpretaci tohoto ustanovení. Zásadní otázkou je posouzení institutu prekluze práva daň vyměřit či doměřit ve vazbě na institut daňové kontroly, resp. zákonnosti

jejího zahájení a posouzení tohoto úkonu ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel je přesvědčen, že k pravomocnému doměření daně došlo v konkrétním případě před uplynutím prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, kdy zahájení daňové kontroly dne 6. 4. 2004 a 14. 6. 2004 lze v obou případech považovat za ústavně konformní úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud se nezabýval skutečnostmi rozhodnými pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v této konkrétní kauze v kontextu s ustálenou judikaturou. V nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, je vysloven ojedinělý názor a nejedná se o konstantní judikaturu ani Ústavního soudu, ani správních soudů.

Dle stěžovatele je tak zásadní otázkou, zda je citované rozhodnutí Ústavního soudu rozhodnutím, v němž je dán výklad, který je možno obecně aplikovat na všechny případy, v nichž bude při rozhodování aplikována stejná právní norma. Stěžovatel má za to, že případ řešený Ústavním soudem v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 vykazuje taková specifika, která v projednávané věci nejsou dána, navíc s ohledem na to, že k zahájení daňové kontroly došlo v roce 2004, nemohl stěžovatel předpokládat, že s ohledem na zásadu předvídatelnosti soudních rozhodnutí dojde k takovému výkladovému posunu v otázce zahajování daňové kontroly. Z nálezu Ústavního soudu není ani zřejmé, nakolik konkrétní má být podezření správce daně.

Stěžovatel rovněž vznesl námitku týkající se časového působení rozhodovací činnosti soudů, kdy odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 8 As 47/2005, z nějž cituje pasáž týkající se působnosti rozhodnutí rozšířeného senátu v doposud rozdílných věcech do budoucna. Z uvedeného stěžovatel dovozuje, že nález Ústavního soudu vydaný v listopadu roku 2008 nelze aplikovat na daňovou kontrolu, která byla zahájena v roce 2004.

Stěžovatel je názoru, že právní síla citovaného nálezu je oslabena uplatněným odlišným stanoviskem předsedkyně senátu JUDr. Ivany Janů, s jejímž stanoviskem se stěžovatel ztotožňuje a obsáhle z něj bez další argumentace cituje.

Stěžovatel má za prokázané, že posuzovaná daňová kontrola byla zahájena, probíhala a byla ukončena zcela v souladu s ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků v návaznosti na základní zásady daňového řízení a zcela v souladu s konzistentní judikaturou. Zahájení daňové kontroly proběhlo jako ústavně konformní, správný, určitý a srozumitelný právní úkon a jako takový založil nový běh prekluzivní doby ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Krajský soud při posuzování věci přihlédl pouze k obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly, nezabýval se však meritem věci a ve své podstatě tak mechanicky převzal právní názor obsažený v ústavním nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008. Na podporu svého tvrzení odkazuje stěžovatel na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 114/2008 - 177, a na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 6. 2009, sp. zn. 10 Ca 41/2009, a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, z nichž obsáhle cituje a uvádí, že se s názorem vysloveným v tomto rozsudku kasačního soudu ztotožňuje a poukazuje na skutečnost, že krajský soud nepostupoval při svém rozhodování v souladu s tímto rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, ač je jeho právními názory vázán.

Ke kasačnímu důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel uvádí, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spatřuje v nedostatku důvodů. Pokud by krajský soud posoudil správně zahájení daňové kontroly a podrobil by přezkumu celé daňové řízení, nemohl by dospět k závěru, že v dané věci došlo k pravomocnému doměření daně až po uplynutí prekluzivních lhůt ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se domnívá, že krajský soud se zabýval všemi skutečnostmi a rozhodoval i o věcech, ke kterým musel přihlédnout z úřední povinnosti. Dle žalobce měl stěžovatel jako správní orgán při výkonu své činnosti akceptovat rozhodnutí Ústavního soudu a měl řízení z úřední povinnosti zastavit, neboť došlo k prekluzi práva daň vyměřit. Tuto povinnost konstatoval Nejvyšší správní soud již v rozhodnutí ze dne 30. 5. 2007, č. j. 1 Afs 125/2006 - 63, kdy uvedl, že je-li Ústavním soudem zaujat výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Žalobce se neztotožňuje ani s dalšími stanovisky uvedenými v kasační stížnosti. Dále pak žalobce podrobně rozebírá předchozí právní závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, který zrušil předchozí rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom,

zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

K namítané nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů je třeba uvést, že rozhodnutí krajského soudu je srozumitelné, je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Z rozhodnutí je jasně seznatelné, jakými úvahami se krajský soud řídil, rozhodnutí je logicky vystavěné a podpořené uvedenou judikaturou. O přezkoumatelnosti napadeného rozsudku ostatně svědčí i obsáhlá věcná argumentace stěžovatele uplatněná v kasační stížnosti, která by, jak z logiky věci vyplývá, nebyla možná, bylo-li by napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Zdejší soud tak mohl přistoupit k posouzení dalšího okruhu uplatněných námitek.

Pokud jde o námitku napadající postup krajského soudu, který se dle názoru stěžovatele neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu, kterým je však dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, pak tato námitka v nyní projednávané věci může obstát pouze částečně, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003, které krajský soud neshledal prekludovaným.

V této souvislosti je nutno připomenout, že v řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 15 Ca 281/2006, které vyústilo ve vydání rozsudku ze dne 12. 12. 2007, jenž byl následně ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem zdejšího soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, zrušen, bylo předmětem sporu splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, konkrétně zda je výpočet průměrné obchodní přirážky (marže) důkazem či pomůckou a dále vyhodnocení žalobcem vedené evidence zásob zvané „kontrola korunou“. V souladu se zrušujícím rozsudkem měl krajský soud zhodnotit, zda žalobcem předložené evidence byly skutečně důkazy, které nemohly obstát, tedy, že šlo o evidence účelově vytvořené či evidence nevypovídající o faktickém hospodaření daňového subjektu, a zda způsob, kterým byly evidovány zásoby, byl pro ověření faktického stavu dostačující, tj. posoudit a vyhodnotit, zda v souzené věci byly či nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V těchto otázkách byl krajský soud zrušujícím rozsudkem, respektive závěry v tomto rozhodnutí uvedenými vázán.

Shledal-li krajský soud ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2001 a 2002 prekluzi práva vyměřit daň, nebyl dále povinen posuzovat správnost či zákonnost napadených rozhodnutí, přičemž skutečnost, že se touto otázkou zabýval, nemá za následek jeho nezákonný postup. Ani krajský soud ani Nejvyšší správní soud se totiž otázkou prekluze práva vyměřit daň v předcházejícím řízení nezabývaly, a proto ani nebyl k této otázce logicky žádný závazný právní závěr vysloven. V souladu s tehdy ustálenou správní judikaturou bylo otázku prekluze práva možno posuzovat pouze k námitce účastníka řízení, za předpokladu, že byla zákonem

stanoveným způsobem uplatněna. Změna výkladu, tj. povinnost přihlížet k prekluzi práva vyměřit daň z úřední povinnosti, nastala až počátkem roku 2009, kdy se podrobně k této problematice vyjádřil v řadě svých zrušujících nálezů Ústavní soud (srovnej např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

Výše uvedené již však neplatí pro zdaňovací obdobní roku 2003. Neshledal-li krajský soud prekluzi práva vyměřit daň za zdaňovací období roku 2003, byl povinen ve vztahu k tomuto období postupovat v intencích shora uvedeného zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Postup krajského soudu, který na místo posouzení shora uvedených otázek celou věc ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003 uzavřel tak, že: „*v daném případě jsou důkazy získané na základě daňové kontroly plodem z otráveného stromu, přičemž uvedené pravidlo je nutno vztáhnout i na pomůcky opatřené správcem dané*“, je nepřijatelný. Předmětem posouzení krajského soudu totiž měly být jednotlivé evidence vedené samotným žalobcem (zejména pak evidence zásob), jakož i způsob, kterým byly vedeny, přičemž žalobce byl povinen tyto evidence vést v průběhu příslušných zdaňovacích období, a proto ani samotné evidence ani způsob jejich vedení by rozhodně nemohly do budoucna doznat jakýchkoliv změn.

Podstatou další, a nutno konstatovat, že stěžejní námitky, je zodpovězení otázky, zda zahájení daňové kontroly u žalobce ve dnech 6. 4. 2004 a 14. 6. 2004 lze považovat za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a zda jsou rozhodnutí správních orgánů, kterými byla dne 9. 10. 2006 dodatečně pravomocně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003, vydána v zákonem stanovené lhůtě či nikoliv.

Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, o nějž rovněž opřel argumentaci v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Současně se vymezil vůči rozsudku zdejšího soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovanému ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2000/2010, když uvedl, že je mu tento rozsudek znám, je však přesvědčen, že je povinen respektovat a aplikovat výklad Ústavního soudu.

Úvodem je nutno konstatovat, že první věcí, v níž se Nejvyšší správní soud zabýval závazností a aplikací výše specifikovaného nálezu na předloženou věc, nebyl shora uvedený rozsudek druhého senátu zdejšího soudu, ale rozsudek osmého senátu zdejšího soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1983/2010. Podrobněji se pak k dané problematice vyjádřil kasační soud zejména v již výše uváděném rozhodnutí druhého senátu, ve kterém bylo výslovně uvedeno, že: „*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 nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrno, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal s právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu (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), který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly. …Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná pod bodem 21 odůvodnění tohoto rozsudku: citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.“

Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že se krajský soud s právními závěry uvedenými v rozsudku druhého senátu žádným způsobem nevypořádal, pouze je s odkazem na povinnost respektovat jím uváděný nález Ústavního soudu odmítl. Na shora uvedené názory osmého a druhého senátu zdejšího soudu zcela konstantně navázaly další senáty, namátkou lze uvést např. rozsudky ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, dále např. rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70, rozsudek ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 28/2010 - 107, či rozsudek ze dne 13. 10. 2010, č. j. 1 Afs 71/2010 - 136.

Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů při správě daní. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2010, č. j. 1 Afs 71/2010 - 136, je nutné střet veřejného zájmu na stanovení a výběru daní a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé 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 odkazuje na svoji 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, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS).

Zákonnost a ústavnost závěrů týkajících se shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu byla nepřímo potvrzena usnesením Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, kterým byla ústavní stížnost proti rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, odmítnuta. Ústavní soud zde mimo jiné připomněl argumentaci Nejvyššího správního soudu uvedenou v napadeném rozsudku, která se týká pojetí kontroly ve státní správě a preventivního významu daňové kontroly, a to v kontextu legitimního cíle, kterým je zájem státu na výběru daní za současného respektování proporcionality prostřednictvím standardů kladených na ochranu práv daňových subjektů. Dále konstatoval, že samotná neexistence pochybností vedoucí k zahájení daňové kontroly legitimitu daňové kontroly nezpochybňuje.

S výše uvedenými závěry se plně ztotožňuje i nyní rozhodující devátý senát Nejvyššího správního soudu. Krajský soud se dle jeho názoru dopustil nesprávného právního posouzení věci, pokud své rozhodovací důvody opřel výhradně o mechanicky převzaté závěry nálezu Ústavního soudu pod sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Prostudováním předloženého správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že Protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 4. 2004, č. j. 86497/04/214931/3294, obsahuje informaci, že vůči žalobci byla tímto dnem zahájena kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002 ve smyslu ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce svým podpisem na protokolu stvrdil, že je seznámen s tím, že tímto dnem u něj byla zahájena daňová kontrola a uvedl, že mu nejsou známy žádné skutečnosti pro podání dodatečného daňového přiznání za kontrolovaná zdaňovací období. Při zahájení daňové kontroly byly vyžádány kompletní doklady týkající se kontrolovaných daní. Dle vyjádření žalobce je osobou, která bude podávat

následná vysvětlení pracovníkům správce daně, účetní p. P., se kterou může správce daně jednat i bez jeho přítomnosti. Ještě v průběhu roku 2004 provedl správce daně celou řadu úkonů, které lze v obecné rovině kvalifikovat jako úkony způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Jedná se např. o výzvu ze dne 24. 5. 2004, místní šetření ze dne 25. 5. 2004, jehož průběh byl zaznamenán do protokolu č. j. 119334/04/214931/6715.

Dne 14. 6. 2004 byla kontrola rozšířena o zdaňovací období roku 2003 a žalobce byl současně téhož dne vyzván k předložení inventurního soupisu zásob k 31. 12. 2000 a sdělení výše obchodní přirážky u jednotlivých druhů zboží ve všech kontrolovaných obdobích. V protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 6. 2004, č. j. 130620/04/214931/6715, je uvedeno, že tímto dnem se zahajuje daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. Dále je zde uvedeno, že si pracovník správce daně vyžádal doklady týkající se kontrolované daně a protokol je opatřen podpisem žalobce.

Dne 12. 7. 2004 byly žalobci doručeny výzvy s vypracovanými tabulkami o nákupu a prodeji piva a nealko nápojů s tím, aby vysvětlil rozdíl v prodeji. Dne 23. 9. 2004 byl se žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, ve kterém byl seznámen s průběžnými kontrolními zjištěními, s hodnocením dokladů i dosavadních vyjádření žalobce. Žalobce byl informován o dalším postupu správce daně. Na kontrolní zjištění žalobce aktivně reagoval, což dokládá řada protokolů o ústních jednáních či jeho písemná vyjádření, založená ve spisovém materiálu. Dne 6. 1. 2005 byl žalobce seznámen s tím, že dle správce daně nelze stanovit daň dokazováním a že správce daně přistoupí k vyměření daně podle pomůcek. Následovala další vyjádření žalobce a další ústní jednání. Zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob byla vydána a její výsledek byl se žalobcem projednán dne 3. 8. 2005. Ve dnech 22. 8. 2005 a 2. 9. 2005 byla doručena správci daně vyjádření žalobce, který na ně reagoval písemností ze dne 3. 9. 2005. Dodatečné platební výměry vydal správce daně dne 19. 9. 2005, rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 4. 10. 2006 a nabylo právní moci dne 9. 10. 2006.

Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že skutečnosti výše uvedené svědčí o odlišnosti posuzované věci oproti věci rozhodované Ústavním soudem, v jehož případě se jednalo o zahájení daňové kontroly dne 20. 12. 2002, v pátek těsně před Vánocemi, pouhých deset dnů před uplynutím prekluzivní lhůty. Kontrola žalobce za všechna uvedená zdaňovací období byla naopak zahájena dlouho před uplynutím prekluzivních lhůt a již při jejím zahájení byly vyžádány účetní doklady. V žádném případě se tak nemohlo jednat o úkon, jehož jediným cílem bylo účelově prodloužit již končící prekluzivní lhůtu pro vyměření daně. Pro posouzení věci z hlediska účelovosti není také nepodstatné, že správce daně si při zahájení kontroly vyžádal příslušné doklady a ubezpečil se, že žalobci nejsou známy žádné skutečnosti, na základě kterých by existovaly důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud dále ze spisu ověřil, že veškeré další úkony správce daně

následovaly neprodleně v řádu dnů po vlastním zahájení daňové kontroly a byly prováděny v úzké součinnosti se žalobcem a s ohledem na základní zásady daňového řízení v přiměřených časových intervalech po celou dobu daňové kontroly, jak ostatně dokládá rekapitulace správního spisu uvedená výše (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 113). Žalobce byl opakovaně seznámen s pochybnostmi správce daně a byl mu vždy poskytnut dostatečný prostor k vyvrácení těchto pochybností.

Zahájení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003 v nyní projednávané věci netrpělo ani svévolí, ani libovůlí správce daně a nevykazovalo žádné zásadní nedostatky, pro které by mělo být hodnoceno jako ryze formální, účelový a tudíž neústavní úkon. V souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu tak bylo zahájení daňové kontroly v této věci způsobilé přerušit prekluzivní lhůtu ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť směřovalo k účelu stanovenému v § 16 odst. 1 tohoto zákona. Pouhé formální neuvedení konkrétních důvodů pro zahájení daňové kontroly nemůže s ohledem na zjištěný skutkový a právní stav v tomto konkrétním případě vést k závěrům, ke kterým dospěl Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Napadená rozhodnutí správních orgánů tak byla vydána v zákonem stanovené lhůtě pro vyměření daně, neboť k pravomocnému vyměření daně došlo v nyní projednávané věci dne 9. 10. 2006, přičemž prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003 uplynula dnem 31. 12. 2007.

Kasační soud nesdílí ani závěr krajského soudu, dle kterého v důsledku jím shledané nezákonně zahájené daňové kontroly došlo k negaci veškerých úkonů, které byly v průběhu daňové kontroly provedeny. Takové vnímání úkonu způsobilého přerušit prekluzivní lhůtu je v kontextu projednávané věci dezinterpretací judikatury Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, závěr, že z pohledu posouzení, co je úkonem dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je nutno na daňovou kontrolu pohlížet jako na jeden celek, tj. prekluzivní lhůta je přerušena ke dni zahájení daňové kontroly a další úkony prováděné správcem daně v rámci daňové kontroly již na běh prekluzivní lhůty nemají vliv. V odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že daňová kontrola je bezpochyby souborem vícero dílčích úkonů správce daně, v dané věci však bylo nutno rozhodnout, zda každý z těchto úkonů přerušuje lhůtu k vyměření či doměření daně. Jestliže je daňová kontrola nástrojem ke zjištění či prověření daňového základu či jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně u daňového subjektu, je logické, že v podstatě každý z úkonů správce daně provedených v rámci daňové kontroly obsahově splňuje pojem úkonu přerušujícího prekluzivní lhůtu dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (*úkon směřující k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení*). Nejvyšší

správní soud však v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že takový výklad by neodůvodněně zvýhodňoval správce daně oproti daňovým subjektům, neboť v jejich neprospěch je daňová kontrola v § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považována za jednotný úkon, a na daňovou kontrolu je tedy z hlediska ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nahlížet tak, že po jejím řádném zahájení, které běh prekluzivní lhůty přerušuje, již žádné další úkony nemají na běh prekluzivní lhůty vliv. V textu odůvodnění je zdůrazněno, že zahájení daňové kontroly je nutno stanovit k datu, kdy je daňová kontrola skutečně řádně zahájena v souladu se zákonem, nikoliv k datu, které správce daně formálně stanoví, například v protokolu o zahájení daňové kontroly.

I z dalších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. pod sp. zn. 8 Afs 93/2006 a 5 Afs 16/2004) je zřejmé, že pokud správce daně formálně zahájí daňovou kontrolu sepsáním protokolu o daňové kontrole, jeho postup má však vady, je nutno kontrolu považovat za zahájenou až prvním následujícím úkonem, který je učiněn v souladu se zákonem. Je zřejmé, že podmínku souladu se zákonem nemůže splňovat úkon, který by byl správcem daně učiněn po uplynutí prekluzivní lhůty. Tak tomu bylo ve věci projednávané Ústavním soudem pod sp. zn. I. ÚS 1835/07, kdy daňová kontrola byla zahájena na sklonku prekluzivní lhůty, při jejím zahájení došlo k vadám a veškeré další úkony byly již provedeny po uplynutí prekluzivní lhůty. V takovém případě lze souhlasit se závěrem, že k přerušení lhůty nedošlo, neboť úkon učiněný před jejím uplynutím nebyl bezvadný, k dalším úkonům již vzhledem k uplynutí prekluzivní lhůty nebylo možno přihlédnout. Dle Nejvyššího správního soudu z citovaného nálezu Ústavního soudu nelze dovodit závěr, že případné nedostatky správce daně, ke kterým dojde při zahájení daňové kontroly, již nelze nikdy zhojit, nýbrž, že tyto nedostatky nemohou být zhojeny po uplynutí prekluzivní lhůty. Považoval-li krajský soud zahájení daňové kontroly za nezákonné, měl se zabývat dalšími úkony správce daně, které byly prokazatelně učiněny v zákonem stanovené lhůtě, a posoudit jejich obsah. Ze spisového materiálu je více než zřejmé, že bezprostředně po zahájení daňové kontroly byla správcem daně po celý rok 2004 činěna vůči žalobci celá řada úkonů, způsobilých ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků zákonem stanovenou lhůtu pro vyměření daně v posuzovaných zdaňovacích obdobích přerušit a nastolit tak běh lhůtě nové, jejíž poslední den připadl na 31. 12. 2007.

K námitce stěžovatele týkající se časového působení rozhodovací činnosti soudů, při které stěžovatel odkázal na pasáž z usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, Nejvyšší správní soud uvádí, že toto rozhodnutí se primárně týkalo otázky samostatného přezkumu závazných stanovisek ve správním soudnictví, tedy řešení otázky, v jaké fázi řízení je možné závazné stanovisko napadnout, a s ohledem na to je třeba na uvedený názor pohlížet. Názor stěžovatele, dle kterého nelze nález Ústavního soudu vydaný v

listopadu roku 2008 aplikovat na způsob zahájení daňové kontroly, která byla zahájena v roce 2004, není správný.

Se stěžovatelem lze souhlasit v tom smyslu, že v době zahájení daňové kontroly mu nemohl být nález Ústavního soudu znám, zároveň však platí, že právní názor v něm obsažený nelze opomenout tehdy, pakliže se jedná o řízení dosud neskončená, a to i včetně těch řízení, které dobíhají u správních soudů. Jinak řečeno, právní závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu sice nemohou vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny, mají však zcela jistě dopady do řízení, která ještě nejsou skončena. V této souvislosti lze plně odkázat na stanovisko právní doktríny: „*Důležitou a související otázkou je problém časové působnosti nově vysloveného právního názoru, tedy zda má nový právní názor vyslovený v novém rozhodnutí účinky retrospektivní nebo prospektivní. Je nepochybné, že v českém systému existuje v zásadě pouze incidentní retrospektiva, tedy aplikace nové soudem utvořené (dotvořené) normy na všechny kauzy aktuálně před soudy probíhající, stejně jako na všechny žaloby podané po dni vynesení nového právního názoru. Incidentní retrospektiva současně vylučuje mimořádné opravné prostředky typu obnovy řízení proti pravomocným rozhodnutím jen z důvodu změny judikatury, a to jak v řízení před obecnými soudy, tak v řízení správním*.“ [Bobek, M., Kühn, Z., Polčák, R. (eds.), Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou, Praha 2006, s. 48].

Z výše uvedených důvodů Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 13. ledna 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu