ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové 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 5. 10. 2006, č. j. 16461/06-1300, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 3. 2010, č. j. 15 Ca 280/2006 - 142,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 3. 2010, č. j. 15 Ca 280/2006 - 142, **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 280/2006 - 142, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16461 - 1300, týkající se dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období první až čtvrté čtvrtletí 2001, první až čtvrté čtvrtletí 2002 a zdaňovací období leden až prosinec roku 2003. Napadeným rozsudkem byly s výjimkou tří prvostupňových rozhodnutí (dodatečné platební výměry ze dne 19. 9. 2005, č. j. 179847/05/214912/2865,

č. j. 179852/05/214912/2865 a č. j. 179856/05/214912/2865 za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2003) zrušeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 9. 2005, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období první až čtvrté čtvrtletí 2001 a 2002 a leden až září 2003 a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení.

Rozhodnutím stěžovatele byla zamítnuta odvolání žalobce proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům, kterými byla žalobci na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek.

Úvodem je nutno konstatovat, že spor žalobce a žalovaného ohledně výše uvedených daňových povinností již byl před Nejvyšším správním soudem projednáván. Rozhodnutím ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 280/2006 – 59 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. V závislosti na tomto vyhodnocení měl krajský soud rozhodnout, 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 (tzv. kontrola korunou), byl pro ověření faktického stavu dostačující.

Krajský soud se uvedenými otázkami v napadeném rozsudku v nyní projednávané věci nezabýval, neboť ohledně zdaňovacího období prvního čtvrtletí 2001 dospěl k závěru, že daňová kontrola zahájena dne 6. 4. 2004 byla zahájena po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Vycházel z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), dle kterého se pro počítání lhůty pro vyměření daně z příjmů fyzických osob uplatní pravidlo 3+0. Toto pravidlo krajský soud použil také na počítání lhůty na dani z přidané hodnoty a uzavřel, že lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období první čtvrtletí 2001 uplynula dne 31. 3. 2004, tj. ještě před zahájením daňové kontroly.

Pokud se jedná o zdaňovací období druhého až čtvrtého čtvrtletí roku 2001, prvního až čtvrtého čtvrtletí roku 2002 a ledna až září 2003, byl krajský soud nucen konstatovat, že z důvodu nezákonného, respektive neústavního, způsobu zahájení daňové kontroly byly shora uvedené platební výměry ze dne 19. 9. 2005, které nabyly právní moci dne 10. 10. 2006, vydány po marném uplynutí zákonem stanovených prekluzivních lhůt. Vycházel přitom z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Protokol o ústním jednání ze dne 6. 4. 2004

neosvědčuje existenci důvodů, respektive existenci podezření správce daně, že daň z příjmu 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 30. 6. 2004, 30. 9. 2004 a 31. 12. 2004, kdy končila prekluzivní lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého až čtvrtého čtvrtletí 2001; před datem 31. 3. 2005, 30. 6. 2005, 30. 9. 2005 a 31. 12. 2005, kdy končila prekluzivní lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního až čtvrtého čtvrtletí 2002 a před 31. 1. 2006, 28. 2. 2006, 31. 3. 2006, 30. 4. 2006, 31. 5. 2006, 30. 6. 2006, 31. 7. 2006, 31. 8. 2006, 30. 9. 2006, 31. 10. 2006, 30. 11. 2006 a 31. 12. 2006, kdy končila prekluzivní lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2003, když daňová kontrola byla u žalobce ukončena až 3. 8. 2005.

Pokud jde o zdaňovací období říjen až prosinec roku 2003, byla sice daň z přidané hodnoty vyměřena před uplynutím zákonem stanovené prekluzivní lhůty, avšak dle závěru krajského soudu jsou důkazy získané na základě neústavním způsobem zahájené daňové kontroly „plodem z otráveného stromu“ a tedy nezákonné. Toto pravidlo je pak 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, přesto je však přesvědčen, že se jedná o skutkově obdobnou věc jako v případě řešeném v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. 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 obsáhlé 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 30/2008 - 86, 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 lze 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, č. j. 8 As 47/2005 - 86, z něhož 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.

Dle stěžovatele 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. Argumentaci separátním vótem předsedkyně senátu Ústavního soudu považuje za absurdní, neboť uvedené separátní vótum žádným způsobem neoslabuje samotný ústavní nález. Dále pak žalobce podrobně polemizuje s předchozími právními závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88.

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 zdaňovacím obdobím říjen až prosinec roku 2003, která krajský soud neshledal prekludovanými.

V této souvislosti je nutno připomenout, že v řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 15 Ca 280/2006, které vyústilo ve vydání rozsudku ze dne 12. 12. 2007, jenž byl následně ke kasační stížností žalovaného rozsudkem zdejšího soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, 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 žalobce 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 první až čtvrté čtvrtletí roku 2001, první až čtvrté čtvrtletí roku 2002 a leden až září 2003 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 období říjen až prosinec roku 2003. Neshledal-li krajský soud prekluzi práva vyměřit daň za uvedená zdaňovací období, byl povinen ve vztahu k těmto obdobím postupovat v intencích shora uvedeného zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Postup krajského soudu, který namísto posouzení shora uvedených otázek celou věc ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen až prosinec 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 daně“, 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 evidence ani způsob jejích vedení by rozhodně nemohly do budoucna doznat jakýchkoliv změn.

Podstatou další námitky, která je v dané věci stěžejní, je zodpovězení otázky, zda zahájení daňové kontroly u žalobce dne 6. 4. 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 10. 10. 2006 dodatečně pravomocně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období druhé až čtvrté čtvrtletí roku 2001, první až čtvrté čtvrtletí roku 2002 a leden až září 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 něhož 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, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2000/2010, pokud uvedl, že je mu tento rozsudek znám, je však přesvědčen, že je povinen respektovat a aplikovat výklad Ústavního soudu.

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 však zcela konstantně navázaly další senáty, namátkou lze uvést např. rozsudek 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. Krajský soud se dle jeho názoru dopustil nesprávného právního posouzení věci, pokud své rozhodovací důvody opřel výhradně o nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, jehož závěry bez dalšího zcela mechanicky převzal.

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 přidané hodnoty za zdaňovací období první až čtvrté čtvrtletí roku 2001 a 2002 a leden až prosinec 2003 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 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 byl žalobce vyzván k předložení inventurního soupisu zásob k 31. 12. 2000 a sdělení výše obchodní přirážky u jednotlivých druhů zboží ve všech kontrolovaných obdobích. 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 s 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 bude přistoupeno k vyměření daně podle pomůcek. Následovala další vyjádření žalobce a další ústní jednání. Zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty byla vydána a její výsledek byl s 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. 8. 2005. Dodatečné platební výměry vydal správce daně dne 19. 9. 2005, rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 5. 10. 2006 a nabylo právní moci dne 10. 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 v dostatečném předstihu před uplynutím prekluzivních lhůt (v rozmezí od téměř tří kalendářních měsíců až dvou a půl let, s výjimkou zdaňovacího období první čtvrtletí roku 2001), již při jejím zahájení byly vyžádány ke kontrole 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 je také podstatné, 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 s 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 přidané hodnoty v nyní projednávané věci nebylo výrazem svévole ani libovůle 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 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 vést v tomto konkrétním případě k závěrům, ke kterým dospěl Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Závěry krajského soudu proto nejsou správné a jeho rozhodnutí nemůže obstát.

Lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty byla s výjimkou zdaňovacího období první čtvrtletí roku 2001 bezesporu zachována, neboť k pravomocnému vyměření daně za zbývající posuzovaná zdaňovací období došlo dne 10. 10. 2006, přičemž prekluzivní lhůta pro vyměření daně za tato zdaňovací období uplynula dnem 31. 12. 2007.

Kasační soud nesdílí ani závěr krajského soudu, dle kterého dochází v důsledku nezákonně zahájené daňové kontroly 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 nutno 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. sp. zn. 8 Afs 93/2006, a sp. zn. 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 přerušit a nastolit tak běh lhůtě nové, jejíž poslední den připadl na 31. 12. 2007.

Pokud jde o zdaňovací období první čtvrtletí roku 2001, je pro správné posouzení věci ze strany krajského soudu rozhodující, jakým způsobem má být počítán běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty. Ve spisovém materiálu se totiž na rozdíl např. od zdaňovacího období třetí čtvrtletí 2001 nenachází žádný důkaz, že by byl ze strany správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období první čtvrtletí 2001 proveden před zahájením daňové kontroly jakýkoliv úkon, který by dle ustanovení § 47 prekluzivní lhůtu přerušil. Při aplikaci pravidla 3+0 by lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty pro uvedené zdaňovací období skutečně uplynula 31. 3. 2004 a zahájení kontroly dne 6. 4. 2004 by již nastalo po prekluzi. Při aplikaci pravidla 3+1 by lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty

pro uvedené zdaňovací období uplynula 30. 4. 2004 a zahájení daňové kontroly dne 6. 4. 2004 by bylo způsobilé uvedenou lhůtu přerušit a nastolit běh lhůty nové, jejíž uplynutí by stejně jako u zbylých posuzovaných zdaňovacích období připadlo na 31. 12. 2007. Nyní rozhodujícímu senátu zdejšího soudu je z jeho úřední činnosti známo, že otázka počítání prekluzivní lhůty na dani z přidané hodnoty tj. zjednodušeně řečeno zda se na dani z přidané hodnoty uplatní pravidlo 3+0 nebo pravidlo 3+1 byla předmětem řízení před rozšířeným senátem, vedeném pod sp. zn. 1 Afs 27/2009. Rozhodnutím ze dne 12. 1. 2011 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že výklad ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno. Posouzení prekluze u zdaňovacího období první čtvrtletí 2001 tak bylo ze strany krajského soudu provedeno v souladu s právními závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

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, která 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 Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. 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

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu