

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Daniely Zemanové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci **žalobce: TOP 117 s.r.o.**, se sídlem Moskevská 1/14, Most, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 11. 2007, č. j. 15544/07-1200-501482 a č. j. 15546/07-1200-501482, ve věci daně z příjmů právnických osob, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 3. 2010, č. j. 15 Ca 42/2008 - 43,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 3. 2010, č. j. 15 Ca 42/2008 - 43, **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 5. 3. 2010, č. j. 15 Ca 42/2008 - 43, kterým byla pro nezákonnost zrušena jeho rozhodnutí ze dne 27. 11. 2007, č. j. 15544/07-1200-501482 a č. j. 15546/07-1200-501482, a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Mostě (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 10. 2006, č. j. 123130/06/206911/5507 a č. j. 123132/06/206911/5507, a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení. Uvedenými rozhodnutími byla na základě daňové kontroly žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2001 a 2002.

Zrušenými rozhodnutími stěžovatele byla zamítnuta odvolání žalobce proti uvedeným dodatečným platebním výměrům správce daně, jimiž správce daně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 2 702 270 Kč a za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 860 000 Kč.

Krajský soud v posuzované věci dospěl k závěru, že předmětná daňová kontrola nebyla provedena v souladu se zákonem a ústavními principy. Protokol o ústním jednání ze dne 7. 4. 2004 totiž neosvědčuje existenci důvodů, respektive existenci podezření správce daně, že daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2001 a 2002 byla žalobcem krácena. Pokud takové důvody fakticky existovaly, nebyly žalobci zjevně sděleny a v protokolu 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 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“), a proto nemohl krajský soud v daném případě 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 v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), končila prekluzivní lhůta za zdaňovací období roku 2001, resp. před datem 31. 12. 2005, kdy končila prekluzivní lhůta za zdaňovací období roku 2002. Daňová kontrola byla totiž u žalobce ukončena až 3. 9. 2008, k doměření daňové povinnosti došlo vydáním platebních výměrů dne 13. 10. 2006, které nabyly právní moci dne 29. 11. 2007. Daňová povinnost tak byla žalobci vyměřena po marném uplynutí prekluzivních lhůt, ve kterých mohla být daň z příjmů za zdaňovací období let 2001 a 2002 vyměřena.

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 napadená 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.“), výše specifikované dodatečné platební výměry vydané správcem daně, neboť k nezákonnosti došlo již ve stádiu řízení v prvním stupni.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem

v předcházejícím řízení 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. Krajský soud sice aplikoval správný právní předpis, dopustil se však nesprávnosti při jeho výkladu. 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. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že k pravomocnému doměření daně došlo v posuzovaném případě až po uplynutí prekluzivní lhůty k jejímu vyměření, a to s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, či nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a dále na řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel však s takovým závěrem krajského soudu nesouhlasí a 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 7. 4. 2004 lze považovat za ústavně konformní úkon 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 v případ řešený Ústavním soudem v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 vykazuje taková specifika, která v projednávaném případě nejsou dána, navíc s ohledem na to, že k zahájení daňové kontroly došlo v dubnu roku 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 dubnu 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.

V otázce preventivní funkce daňové kontroly stěžovatel poukazuje na možné snížení této funkce v souvislosti s povinností pregnantně formulovat důvody pro zahájení daňové kontroly, což by současně mohlo vést i ke snížení platební morálky daňových subjektů. Formulace konkrétních pochybností či podezření správcem daně již při zahájení daňové kontroly by rovněž znamenala, že by správce daně musel již před zahájením kontroly nashromáždit důkazní prostředky, jež by k takovým pochybnostem či podezřením vedly. Naopak náhodný výběr subjektů, u nichž bude provedena daňová kontrola, eliminuje svévoli při výběru subjektů, zejména jsou-li kontrolované subjekty vybírány ke kontrole elektronicky na základě dat a informací pořízených z daňového přiznání. Elektronicky vybraným subjektům tak nemůže být v praxi při zahájení kontroly správcem daně sděleno žádné konkrétní podezření. Podmínkou zahájení daňové kontroly nemůže být povinnost vyslovení apriorních důvodů správcem daně, neboť to by bylo zcela v rozporu s právní úpravou, cílem daňové kontroly a jejím smyslem z hlediska jejího zakotvení jako speciálního nástroje pro prověřování daňového základu a daně. V této souvislosti stěžovatel poukazuje i na praxi v jiných zemích sdružujících se v Evropské organizaci daňových správ (IOTA – Intra-european Organisation of Tax Administrations).

Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje stěžovatel rovněž v tom, že krajský soud aplikoval závěr Ústavního soudu vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, přitom je zřejmé, že Ústavní soud v tomto nálezu zcela odhlédl od principu obsaženého v ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. 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 ze dne 7. 4. 2004, nezabýval se však daňovým řízením v dané 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 dne 7. 4. 2004 a podrobil by přezkumu celé daňové řízení, nemohl by dospět k závěru, že v dané věci došlo k pravomocnému doměření daně až po uplynutí prekluzivní lhůty 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 se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

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 námitce stěžovatele, že považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, je třeba předně uvést, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou natolik závažnou, že k ní soud musí přihlédnout i bez námitky, z úřední povinnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí tak je možný až poté, kdy soud vyhodnotí, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tj. jedná se o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Bližší vymezení kritérií přezkoumatelnosti zákon nestanoví, jejich rozsah však postupně vymezila judikatura Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud nepovažuje napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť je z něj 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.

Podstatou projednávané věci je zodpovězení otázky, zda zahájení daňové kontroly u žalobce dne 7. 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 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2001 a 2002, vydána v zákonem stanovené lhůtě či nikoliv.

Prostudováním předloženého správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že Protokol o ústním jednání ze dne 7. 4. 2004 obsahuje informaci, že vůči žalobci byla tímto dnem zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2001 a 2002, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za tatáž zdaňovací období a daně silniční za zdaňovací období 1. 3. 2002 – 31. 12. 2002 ve smyslu ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků. Na základě plné moci se za žalobce účastnil jednání daňový poradce Ing. L., který svým podpisem na protokolu stvrdil, že je seznámen s tím, že tímto dnem byla u žalobce zahájena daňová kontrola. Při zahájení daňové kontroly správce daně vyzval žalobce k předložení hlavních knih, účetních deníků, knih analytických účtů, pracovních smluv, mzdových listů, prohlášení poplatníků z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, technických průkazů vozidel a dalších dokladů, které byly podkladem pro správné stanovení daňových povinností za uvedené daně a jednotlivá zdaňovací období. Jakkoli o tom není ve správním spise, jak byl soudu předložen, záznam, žalobce zjevně účetní doklady správci daně předložil, když správce daně následně dne 17. 5. 2004 vyzval žalobce k prokázání konkrétních skutečností dle předloženého účetnictví. Ještě v průběhu roku 2004 učinil správce daně řadu dožádání a výzev vůči žalobci dle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, na které žalobce aktivně reagoval, což dokládají písemná vyjádření žalobce i protokoly o ústních jednáních či jiné úřední záznamy, založené ve spisovém materiálu. Správní spis rovněž obsahuje v téměř všech případech reakci žalobce či jeho daňového poradce na konkrétní předcházející výzvu správce daně. Zdejší soud tak ověřil, že jen v průběhu roku 2004 vydal správce daně vůči žalobci 2 výzvy směřující k prověřování daňového základu a daně či jiných okolností, rozhodných pro správné stanovení daně, v rámci kterých proběhla též ústní jednání. V této aktivitě správce daně pokračoval i v letech 2005 a 2006. Dne 26. 9. 2006 předvolal správce daně zástupce žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole na 12. 10. 2006. S ohledem na to, že k tomuto jednání se žalobce ani jeho zástupce bez omluvy nedostavili, správce daně zaslal zástupci žalobce zprávu o daňové kontrole dne 12. 10. 2006 (doručeno dle doručenky založené ve spise dne 13.10.2006). Dodatečné platební výměry vydal správce daně dne 13. 10. 2006, rozhodnutí žalovaného byla vydána dne 27. 11. 2007 a nabyla právní moci dne 29. 11. 2007.

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 však 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,

rozsudek ze dne 13. 10. 2010, č. j. 1 Afs 71/2010 - 136, a také rozsudek tohoto senátu ze dne 15. 12. 2010, č. j. 9 Afs 45/2010 - 69.

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 týkající 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 zcela mechanicky převzal.

V nyní projednávané věci je však skutkový a právní stav zcela odlišný. Kontrola na dani z příjmů za zdaňovací období 2001 a 2002 byla zahájena v dubnu 2004, téměř 8 měsíců (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2001), resp. 20 měsíců (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2002) před uplynutím prekluzivní tříleté lhůty pro vyměření daně. 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 je rovněž podstatné, že již při zahájení daňové kontroly byl žalobce vyzván k předložení účetních dokladů, které také předložil a již v květnu 2004 správce navazoval na seznámení se s těmito doklady výzvou k prokázání rozhodných skutečností; nejednalo se tak o ryze formální úkon bez konkrétního obsahu. 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).

V této souvislosti je vhodné poznamenat, že i kdyby kasační soud sdílel závěr krajského soudu, že neuvedením konkrétních pochybností o důvodech zahájení daňové kontroly v příslušném protokolu došlo k jejímu nezákonnému zahájení, těžko lze souhlasit s tvrzením krajského soudu, že nemohl dohledat žádný navazující úkon, který by v souladu se zákonem prekluzivní lhůtu prodloužil. Krajský soud totiž zcela nesprávně soustředil svoji pozornost na úkony, které následovaly po vlastním ukončení daňové kontroly, tj. po 13. 10. 2006, na místo toho, aby soustředil svoji pozornost na úkony správce daně, které na zahájení kontroly bezprostředně navazují. Takové vnímání daňové kontroly jako 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 přerušená 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. sp. zn. 8 Afs 93/2006, 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.

Zdejší soud ověřil, že v nyní projednávané věci byly jen v průběhu roku 2004 učiněny správcem daně vůči žalobci další úkony, způsobilé 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.

Bez ohledu na výše uvedené lze uvést, že zahájení daňové kontroly v tomto konkrétním případě 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 vést v tomto konkrétním případě k závěrům, ke kterým dospěl Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. 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 byla naopak zahájena téměř 8 měsíců (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2001), resp. 20 měsíců (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2002), před uplynutím prekluzivní lhůty, již v r. 2004 byly předloženy ke kontrole účetní doklady a po celou dobu trvání kontroly prováděl správce daně průběžně ve spolupráci se žalobcem či jeho zástupcem příslušné úkony bez známky libovůle či jiných pochybení majících za následek formální a účelové přerušení prekluzivní tříleté lhůty pro vyměření daně.

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 dubnu 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].

S ohledem na to, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zahájením daňové kontroly došlo v roce 2004 k přetržení běhu do té doby běžících prekluzivních lhůt, zaměřil se na zkoumání otázky, zda (s přihlédnutím k tomuto

závěru) byla napadená rozhodnutí vydána v rámci prekluzivní lhůty pro vyměření daně či nikoliv.

Dle § 47 odst. 2, věty prvé, zákona o správě daní a poplatků byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, dovodil, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly.

V nyní posuzované věci je rozhodné, že daňová kontrola byla zahájena v průběhu roku 2004, jak bylo podrobně uvedeno výše. Tím došlo k přerušení dosavadního běhu prekluzivních lhůt k vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2001 a 2002 a k nastolení počátku běhu nové prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodným pro počátek jejího běhu byl konec roku, v němž byla daňová kontrola zahájena, tj. den 31. 12. 2004. Nová prekluzivní lhůta pak běžela od 1. 1. 2005 a její běh by skončil uplynutím dne 31. 12. 2007, pokud by v této době nebyl učiněn vůči žalobci další úkon způsobilý běh této prekluzivní lhůty přetrhnout.

Z obsahu správního spisu však Nejvyšší správní soud zjistil, že po ukončení daňové kontroly, po vydání dodatečných platebních výměrů správcem daně a po jejich napadnutí žalobcovými odvoláními žalovaný dne 27. 4. 2007 spis vrátil správci daně dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků k doplnění dokazování. Správce daně proto vyslechl svědky navržené žalobcem k prokázání jeho tvrzení, a to F. K., V. S., T. Č., Ing. S. H., K. F., Ing. M. M., J. K. a V. T., přičemž u jednání dne 16. 8. 2007 projednal se zástupcem žalobce výsledky takto v odvolacím řízení doplněného dokazování.

Nejvyšší správní soud přitom při svém dosavadním rozhodování (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2026/2010) dospěl k závěru, že jsou-li určité úkony provedené správcem daně I. stupně způsobilé založit běh nové lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je třeba jim tuto způsobilost přiznat i v řízení odvolacím. Je nezbytné, aby se vždy jednalo o úkon učiněný před uplynutím zákonné lhůty, směřující k vyměření či doměření daně a aby jeho provedení bylo nezbytné k dosažení stanoveného účelu, jímž je správné vyměření či doměření daně. Účelem přerušení prekluzivní lhůty je získání časového prostoru k dokončení řízení, v

němž je řádně pokračováno; nesmí jít tedy o úkon, jehož jediným či hlavním účelem je snaha o posun prekluzivní lhůty.

Pokud bylo v odvolacím řízení doplněno dokazování o výslechy shora uvedených svědků, nepovažuje Nejvyšší správní soud toto doplnění dokazování za účelové, vedené zjevně jen za účelem přerušení prekluzivní lhůty. Naopak, jedná se podle obsahu správního spisu zcela zřejmě o úkony, které směřovaly k doměření daně a byly nezbytné ke správnému doměření daně, neboť se jednalo o důkazy, které byly žalobcem v řízení navrženy k prokázání jeho tvrzení, o kterých správce daně ve zprávě o daňové kontrole uzavřel, že nebyla prokázána. Jednalo se současně o důkazy způsobilé k prokázání předmětných tvrzení, pro jejichž neprovedení nebyl dán žádný racionální důvod.

Výslechy shora uvedených svědků byly v odvolacím řízení provedeny a výsledky doplněného dokazování se žalobcem projednány před 31. 12. 2007, tedy před uplynutím lhůty běžící podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků od konce roku, v němž byla daňová kontrola zahájena.

V průběhu roku 2007 tak došlo k opětovnému přerušení běhu prekluzivní lhůty a nastolení nového počátku jejího běhu ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodným dnem pro počátek nové lhůty je 31. 12. 2007 jako konec roku, ve kterém byl učiněn úkon přerušující běh prekluzivní lhůty, a konec této lhůty připadá na 31. 12. 2010.

Napadená rozhodnutí pak byla vydána žalovaným dne 27. 11. 2007 a nabyla právní moci dnem 29. 11. 2007. Stalo se tak tedy před 31. 12. 2010, tzn. před uplynutím prekluzivní lhůty k vyměření daně stanovené § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Rozsudek krajského soudu je vystavěn na opačných závěrech, přičemž se jedná o jediný důvod rozsudku krajského soudu. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí 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 20. ledna 2011

JUDr. Radan Malík

předseda senátu