ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: V. M.**, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2009, č. j. 3998/09-1102-702767, ve věci daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2009, č. j. 31 Ca 77/2009 - 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2009, č. j. 31 Ca 77/2009 - 46, **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 Brně (dále jen „krajský soud“) ze dne 16. 12. 2009, č. j. 31 Ca 77/2009 - 46, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 11. 3. 2009, č. j. 3998/09-1102-702767, a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Humpolci ze dne 8. 7. 2008, č. j.

23157/08/092970/3290, jímž tento správce daně doměřil žalobkyni dodatečně daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 65 495 Kč.

Krajský soud v posuzované věci dospěl k závěru, že daňová kontrola u žalobkyně nebyla provedena v souladu se zákonem a ústavními principy, když správce daně při zahájení daňové kontroly neosvědčil existenci důvodů, respektive existenci podezření správce daně, že daň byla žalobkyní krácena. Podle krajského soudu je tak řízení vedené správcem daně stiženo vadou, která má za následek nezákonné rozhodnutí. Při svém rozhodování vyšel krajský soud zejména z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Z uvedených důvodů zrušil krajský soud žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení spatřuje stěžovatel v tom, že 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 lednu roku 2006, 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 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. 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 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. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena a prováděna v souladu se zákonem a na jeho základě.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

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.

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.

Úvodem je nutno konstatovat, že první věcí, v níž se Nejvyšší správní soud zabýval závazností a aplikací výše specifikovaného nálezu na předloženou věc, byl rozsudek 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 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, 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.“ Na shora uvedené názory osmého a druhého senátu zdejšího soudu pak 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.

Prostudováním předloženého správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že Protokol o ústním jednání ze dne 30. 1. 2006, č. j. 2891/06/092930/5801, obsahuje informaci, že vůči žalobkyni byla tímto dnem zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002, leden - prosinec 2003, daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a silniční daně za rok 2002 a 2003. Žalobkyně svým podpisem na protokolu stvrdila, že je seznámena s tím, že tímto dnem u ní byla zahájena daňová kontrola. Při zahájení daňové kontroly byly vyžádány kompletní doklady týkající se kontrolovaných daní. Ještě v průběhu roku 2006 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 27. 6. 2006 a výzvu ze dne 19. 7. 2006, přičemž kontrola kontinuálně pokračovala i v průběhu roku 2007.

Výše uvedené skutečnosti 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 žalobkyně 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. Nejvyšší správní soud dále ze spisu ověřil, že veškeré další úkony správce daně následovaly s ohledem na základní zásady daňového řízení v přiměřených časových intervalech po celou dobu daňové kontroly (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 113). Zahájení daňové kontroly 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 č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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.

Kasační soud pak zdůrazňuje, že nelze ani akceptovat krajským soudem sice přímo nevyslovený, ale zcela zřejmý názor, dle kterého v důsledku 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 3/2006 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 po zahájení daňové kontroly byly správcem daně již od r. 2006 činěny vůči žalobkyni další úkony, způsobilé 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. 2009.

Protože rozsudek krajského soudu je vystavěn na opačných závěrech, než ze kterých konstantně vychází kasační soud, přičemž se jedná o jediný důvod rozsudku krajského soudu, Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než tento rozsudek 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 3. března 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu