ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci **žalobkyně: DVOŘÁK comte, a.s.**, se sídlem Malá strana 20, Cetkovice, zast. JUDr. Františkem Frkalem, advokátem se sídlem Příkop 6, Brno, proti **žalovanému: Finanční úřad Brno III,** se sídlem Šumavská 31, Brno, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2011, č. j. 30 Af 50/2010 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud zamítl její žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, který měl spočívat v provádění daňové kontroly, aniž by byly stěžovatelce sděleny pochybnosti při jejím zahájení.

Ze správního spisu vyplývají tyto pro posouzení věci podstatné skutečnosti. Dne 13. 5. 2009 Finanční ředitelství v Brně pověřilo na základě § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, Finanční úřad Brno III, aby u stěžovatelky provedl daňovou kontrolu (pověření

č. j. 8208/09-1500-703157), s odůvodněním, že sama stěžovatelka místně příslušný Finanční úřad v Boskovicích informovala o skutečnosti, že veškeré účetnictví a navazující písemnosti uchovává ve své provozovně v Brně, kde zároveň vykonává svoji podnikatelskou činnost. Proto Finanční ředitelství v Brně dospělo k názoru, že pověřený správce daně bude moci provést daňovou kontrolu rychleji a hospodárněji. Dne 23. 3. 2010 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 až prosinec 2007, daně silniční za rok 2007, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2007 a roční zúčtování za rok 2006 provedené v roce 2007, daně z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou za zdaňovací období 2007 (protokol o ústním jednání č. j. 66616/10/290933704743). Při této kontrole si Finanční úřad Brno III (dále též „žalovaný" nebo „správce daně") zároveň vyžádal předložení účetních dokladů (výzva č. j. 66619/10/290933704743). Stěžovatelka proti zahájení daňové kontroly vznesla námitku podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx), s tím, že daňová kontrola byla zahájena, aniž by jí byly sděleny jakékoli pochybnosti správce daně o plnění jejích daňových povinností. O této námitce rozhodl žalovaný dne 2. 4. 2010, č. j. 82813/10/290933709734, přičemž podané námitce nevyhověl.

Následně stěžovatelka podala u krajského soudu žalobu ze dne 11. 5. 2010, kterou se domáhala přezkumu rozhodnutí žalovaného o námitce a dále ochrany před nezákonným zásahem správce daně, který spatřovala ve svévolném zahájení daňové kontroly. Usnesením ze dne 20. 5. 2010, č. j. 30 Af 42/2010 - 8, krajský soud vyloučil žalobu na ochranu před nezákonným zásahem k samostatnému řízení, žalobu přezkoumal a v záhlaví uvedeným rozsudkem ji zamítl. Tvrzený nezákonný zásah z důvodů uvedených stěžovatelkou krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu neshledal. Námitku, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně rovněž z důvodu, že stěžovatelce nebylo doručeno pověření Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 5. 2009, č. j. 8208/09-1500-703157, krajský soud rovněž zamítl. Uvedl, že pověření nemá povahu rozhodnutí ani ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ani ve smyslu § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), a proto nebylo nutno jej doručovat. K tomu dále uvedl, že stěžovatelka byla s jeho obsahem seznámena při zahájení daňové kontroly dne 23. 3. 2010.

Stěžovatelka opírá kasační stížnost o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Konkrétně namítá, že žalovaný nerespektoval obecné závěry výše uvedeného nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a že jeho postup byl v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Dále stěžovatelka

brojí proti závěru krajského soudu ohledně správnosti postupu žalovaného a Finančního ředitelství v Brně týkajícího se výše uvedeného pověření. Uvádí, že správní orgány měly ve věci postupovat podle § 5 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků, nikoli podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, který nevyžaduje formu rozhodnutí a není ho třeba doručovat. Z právě uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že má za to, že stěžovatelka pouze opakuje námitky, se kterými se již dostatečně a správně vypořádal krajský soud. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnost z důvodů v ní uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou směřující proti závěru krajského soudu, že v daném případě k nezákonnému zásahu nedošlo, neboť obecně namítaná skutečnost, že daňová kontrola byla u správce daně zahájena svévolně bez předchozího uvedení důvodů, nemůže uspět. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že žalovaný nepochybil, nerespektoval-li obecné závěry výše uvedeného nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Krajský soud při posuzování žaloby zcela správně vycházel z již konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které nesdělení konkrétních pochybností při zahájení daňové kontroly nemůže způsobit její nezákonnost. Zdejší soud odkazuje zejména na rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž Nejvyšší správní soud podrobně zdůvodnil, na základě čeho je nutno se od nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, odchýlit a závěry v něm uvedené precedenčně neaplikovat na každý případ zahájené daňové kontroly.

V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud podrobně rozvádí, že „*právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva.*“ V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dále cituje z nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, dle něhož „*obecný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní*

závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře.“

Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, vyšel ze svého rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, podle kterého „*jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil.*“ V návaznosti na tato východiska dospěl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku k závěru, že nález 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. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, „*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.*“ Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neaplikoval závěry Ústavního soudu a od jeho judikatury se odchýlil. Zdejší soud dospěl ke stejnému závěru i v nyní projednávané věci a při přezkumu napadeného rozsudku krajského soudu vycházel ze své již konstantní judikatury o

nemožnosti pouhého obecného tvrzení o nesdělení pochybností při zahájení daňové kontroly založit její nezákonnost. Z tohoto důvodu zdejší soud stěžovatelčině tvrzení o nezákonnosti zahájení daňové kontroly nepřisvědčil.

Zdejší soud tedy navazuje na svou konstantní judikaturu a doplňuje, že tato konstantní judikatura považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy. Naproti tomu vytýkací řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytýkacího řízení je, že vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně musí ve výzvě dle § 43 zákona o správě daní a poplatků sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102).

Na závěr podotýká, že nepopírá, že z právní úpravy daňové kontroly podle § 16 zákona o správě daní a poplatků je zřejmé, že daňová kontrola je v konkrétním případě způsobilá být v rozporu s citovanými ustanoveními a tak založit nezákonný stav v podobě nezákonného zásahu, má však za to, že takovým případem není nyní projednávaná věc, kdy stěžovatelka jen obecně namítá nesdělení konkrétních pochybností při zahájení daňové kontroly. Nezákonnou kontrolou je totiž třeba rozumět například kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně (k tomu srovnej usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS).

V návaznosti na právě uvedené Nejvyšší správní soud odkazuje rovněž na čerstvé stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, podle kterého „*daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez*

konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“

Co se týká námitky směřující proti závěru krajského soudu ohledně správnosti postupu žalovaného a Finančního ředitelství v Brně týkajícího se výše uvedeného pověření, uvádí stěžovatelka, že správní orgány měly ve věci postupovat podle § 5 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků, nikoli podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech. Při posuzování této námitky Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka argumentaci týkající se § 5 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků uplatnila poprvé až v řízení před Nejvyšším správním soudem, ačkoli jí nic nebránilo tuto argumentaci uplatnit již v řízení před krajským soudem. V řízení před krajským soudem pouze tvrdila, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena, neboť jí pověření podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech nebylo řádně doručeno, přičemž se krajský soud s touto námitkou řádně vypořádal. Za takového stavu věci zdejšímu soudu nezbývá než konstatovat, že rozhodujíc na základě kasačního principu je nucen tuto námitku shledat nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. a více se jí nezabývat. K výkladu § 104 odst. 4 s. ř. s. lze stěžovatelku odkázat například na rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publikovaný pod č. 1743/2009 Sb. NSS, podle kterého toto ustanovení „*nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené.*“

Nejvyšší správní soud uzavírá, že ve světle předestřeného dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. listopadu 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu