

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně **R. K.**, zastoupené JUDr. Alexanderem Klimešem, advokátem se sídlem Osov, Osovec 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 824/17, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 1. 2011, č. j. 31 Af 17/2010 – 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnost **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 11. 2009, č. j. 8573/09-1100-607351, bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ze dne 7. 5. 2009, č. j. 37555/09/263911604053, vydanému Finančním úřadem ve Svitavách (dále jen „správce daně“). Tímto dodatečným platebním výměrem byla za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) žalobkyni dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 303 628 Kč a sděleno penále ve výši 60 725 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně ke Krajskému soudu v Hradci Králové správní žalobu; ta byla napadeným rozsudkem jako nedůvodná zamítnuta.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku konstatoval, že dle obsahu správního spisu žalobkyně po celou dobu svého podnikání (roky 2004 až 2006) provozovala především maloobchod s motorovými vozidly a jejich příslušenstvím. Vozidla dovážela ze zahraničí ve spolupráci s manželem a po opravě je prodávala různým tuzemským odběratelům. V řádně podaném daňovém přiznání na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 uvedla, že jí nevznikla daňová povinnost. Dne 7. 3. 2007 doručila správci daně oznámení o ztrátě veškerých účetních dokladů týkajících se jejího podnikání (krádež ze zaparkovaného automobilu), včetně osobního počítače, na kterém byla tato dokumentace evidována. Správce daně se následně rozhodl provést u žalobkyně za předmětné zdaňovací období daňovou kontrolu. Jelikož žalobkyně v jejím rámci nepředložila žádnou dokumentaci, která by dostatečně prokazovala skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, byla správcem daně ještě v den zahájení kontroly písemně vyzvána k prokázání rozhodných skutečností; k této výzvě sdělila, že není schopna doložit ničeho. Protože žalobkyně nedisponovala daňovou evidencí za předmětné zdaňovací období (např. záložní kopií na datových nosičích), vyzval ji správce daně výzvou ze dne 26. 11. 2007 opětovně k prokázání rozhodných skutečností, a umožnil jí předložit nejenom originály, nýbrž také opisy nebo kopie relevantních dokladů. Žalobkyně opět uvedla, že v důsledku odcizení daňové evidence není schopna tyto skutečnosti prokázat. Správce daně tak naznal, že pokud žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, protože neprokázala tvrzené skutečnosti a nevyvrátila pochybnosti správce daně, byly splněny podmínky pro stanovení daně náhradním, zákonem předvídaným, způsobem, tedy za použití pomůcek. Jelikož v průběhu daňové kontroly nevznikly u správce daně pochybnosti o výši příjmů žalobkyně (zde vycházel z již provedených místních šetření a výslechů svědků), bylo při doměření daňové povinnosti na straně příjmů vycházeno z údajů uvedených v daňovém přiznání. Při stanovení daňových výdajů nebylo možné vycházet z dokazování, a proto vycházel správce daně z poznatků o uplatněných daňově uznatelných výdajích u srovnatelného daňového subjektu, který vykonával ve stejném zdaňovacím období obdobnou podnikatelskou činnost ve stejné lokalitě a za obdobných podmínek. Na základě výsledků této daňové kontroly tak byla žalobkyni doměřena daňová povinnost ve výši 303 628 Kč a sděleno penále ve výši 60 725 Kč. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl. Aproboval především názor správce daně o splnění podmínek přechodu na daňové pomůcky. Z vyměřovacího spisu je patrno, podle jakých pomůcek správce daně při stanovení základu daně a daňové povinnosti postupoval, přičemž přihlédl též k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. V jeho postupu tak nebyla zjištěna nesprávnost, účelovost, svévole ani zneužití práva. Žalovaný též odmítl tvrzení o nezákonnosti zahájení daňové kontroly s tím, že byla zahájena zcela v souladu s dosavadní praxí a také v souladu se stanoviskem Ministerstva financí ohledně postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Pokud jde o vypořádání jednotlivých žalobních námitek, krajský soud především odmítl jako nedůvodnou námitku nezákonného zahájení daňové kontroly v důsledku absence konkrétních důvodů či podezření pro její zahájení, kterou žalobkyně opírala o závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Odkázal na již ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (například rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52), která sice vychází z obecné závaznosti právního názoru vysloveného v rozhodnutích Ústavního soudu pro typově obdobné případy, na

druhé straně však dodává, že ústavní kautela závaznosti neplatí bezvýjimečně a že obecné soudy nemusí mechanicky převzít tento právní názor, pokud nabídnou opodstatněné důvody a neopomenou ústavní dimenzi věci. Krajský soud se tak opřel o názor zdejšího soudu, že daňová kontrola, při jejímž zahájení správce daně nesdělí daňovému subjektu konkrétní pochybnosti či podezření, že původně přiznaná a vyměřená daň je nižší než by měla být, nemusí být nutně považována za nezákonnou. V dané věci se nejednalo o svévoli správce daně, neboť kontrola nebyla zahájena pouze formálně - žalobkyně byla informována, jaké daňové povinnosti a za jaká zdaňovací období budou kontrolována, dostalo se jí příslušných poučení a ve stejný den byla správcem daně písemně vyzvána k předložení příslušných evidencí a dokladů. Krajský soud tak k této námitce uzavřel, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem, tento úkon byl úkonem, který přerušil běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, a proto ani následně vydaný platební výměr nebyl z téhož důvodu shledán nezákonným.

Krajský soud se neztotožnil ani s námitkami žalobkyně, které směřovaly proti postupu správce daně při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Jako nedůvodnou tak především shledal námitku ohledně tvrzené nesplnitelnosti, a z toho plynoucí nezákonnosti či nicotnosti, výzev správce daně, kterými byla vyzvána k prokázání rozhodných skutečností, jakkoli správce daně věděl, že žalobkyni byla veškerá dokumentace odcizena. Krajský soud uvedl, že i přes tvrzené odcizení účetní evidence (které ovšem nebylo prokázáno žádným právně závazným rozhodnutím), tížila žalobkyni povinnost prokázat k výzvě správce daně skutečnosti, které uvedla v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 daňového řádu); této povinnosti však nedostála. Konstantní judikatura přitom posuzuje nesplnění povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností, pro potřeby aktivace ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, z objektivního hlediska. To znamená, že ani možnost, že daňový subjekt nemožnost předložení požadovaných dokladů nezavinil, jej nezbavuje povinnosti rozhodné skutečnosti prokázat. Žalobkyni navíc nebyla upřena možnost splnit tuto povinnost jiným způsobem, než předložením odcizených dokladů. Správce daně jí vyzval, mimo jiné, i k předložení kopií či opisů těchto dokumentů, jelikož bylo možné předpokládat, že má některá svá data zálohována (je obvyklé, že si daňové subjekty, zejména po ukončení zdaňovacího období, zálohují data například na datové nosiče); mohla si požadované informace vyžádat i od svých obchodních partnerů (dle jejího tvrzení si ovšem žádného nepamatovala). Krajský soud se tedy ztotožnil s žalovaným, že výzvy správce daně byly srozumitelné a splnitelné a potvrdil, že při absenci daňové evidence a nepředložení jiných důkazů, kterými by žalobkyně prokázala, že základ daně uvedený v daňovém přiznání byl v správné výši, nemohl správce daně stanovit daňovou povinnost jinak, než podle pomůcek.

Krajský soud konečně nepřisvědčil ani poslední námitce žalobkyně, kterou namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání všech odvolacích námitek, konkrétně námitek uvedených v doplnění odvolání ze dne 21. 9. 2009 (které bylo směřováno jak proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty, tak proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob). V něm žalobkyně uvedla, že protokoly, o ověřování údajů uvedených v daňových přiznáních na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2004 a 3. čtvrtletí roku 2005, jež měly být (a nebyly) sepsány, mohly být použity jako pomůcka pro stanovení daňové povinnosti za zbývající zdaňovací období. Krajský soud nicméně, vzhledem k formulacím

žalobkyně v doplnění odvolání, nepovažoval za procesní pochybení žalovaného, že se k této námitce nevyjádřil, neboť se v tomto případě jednalo o přezkum doměření daňové povinnosti k dani z příjmů za rok 2006; skutečnosti zjištěné v rámci šetření k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2004 nebo 3. čtvrtletí roku 2005 tudíž nesouvisely s nyní posuzovanou daňovou povinností.

I přes shora uvedený závěr krajský soud dodal, že je mu známo, v souvislosti se souběžně projednávanou věcí týkající se doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 (vzhledem ke společné daňové kontrole byl soudu předložen společný správní spis), že žalovaný tuto námitku vyhodnotil a řádně se jí zabýval právě v rámci odůvodnění svého rozhodnutí ve věci zdaňovacího období roku 2004; v rámci soudního přezkumu tohoto rozhodnutí tato námitka nebyla shledána důvodnou. Ze správního spisu, zejména z úředního záznamu ze dne 6. 5. 2009, který popisuje, jak správce daně postupoval při přechodu na pomůcky a při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, je zřejmé, že správce daně provedl dne 13. 5. 2004 u žalobkyně místní šetření za účelem prověření údajů v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004 a dne 13. 2. 2005 za 4. čtvrtletí roku 2004 a současně 3. čtvrtletí roku 2005 (při posledně uvedeném došlo k ověřování údajů z daňových přiznání jen namátkově). Veškeré skutečnosti z těchto místních šetření jsou zaznamenány v úředních záznamech, které jsou součástí správního spisu žalobkyně. Správce daně přitom vzal při rozhodování v úvahu veškeré skutečnosti zjištěné v rámci těchto místních šetření, přičemž nečinil rozdíl v důkazní síle mezi tím, zda byl o nich vyhotoven protokol nebo úřední záznam. Ze všech těchto skutečností nicméně nezískal dostatek informací pro zjištění obchodní přirážky realizované žalobkyní, kterou by mohl použít jako pomůcku pro výpočet daně z příjmů za zdaňovací období roku 2004, respektive roku 2005, a proto musel použít údaje zjištěné u srovnatelného subjektu. Jelikož správce daně vzal do úvahy veškeré skutečnosti uvedené v těchto úředních záznamech, u nichž pravdivostní hodnota nebyla nikdy předmětem pochybností, tato námitka žalobkyně rovněž neobstála.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelka v kasační stížnosti rozvádí dvě ze svých žalobních námitek. Předně namítá nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu jejího nesouladu s judikaturou Ústavního soudu, konkrétně s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Uvádí, že nepolemizuje s názory žalovaného, pokud jde o správnost či nesprávnost právního názoru Ústavního soudu, neboť má zato, že je povinností žalovaného takový právní názor, který má precedenční dopady, při řešení typově shodných případů bez dalšího respektovat (odvolává se na rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52). Pouze soudy a nikoliv správní orgány jsou oprávněny ve výjimečných a odůvodněných případech odchýlit se od názoru vysloveného Ústavním soudem. Pokud správní orgán nerespektuje judikaturu Ústavního soudu, porušuje zásadu zákonnosti, coby základní zásadu daňového řízení, neboť není na něm, ale na Ústavním soudu, aby vykládal právní předpisy v souladu s ústavním pořádkem. Stěžovatelka dále poukazuje na judikaturu zdejšího soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 Afs 56/2010 - 65, dle kterého pro závaznost nálezu Ústavního soudu není podstatné,

byl-li publikován ve Sbírce zákonů. Má-li právní názor v nálezu uvedený precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, což odpovídá principu rovnosti v právech a principu předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Ve své argumentaci stěžovatelka dále podává rozbor temporálních účinků judikatury ve vztahu k jejímu případu. Odkazuje opět na judikaturu zdejšího soudu, například na rozsudek ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 49/2010 – 205 (v kasační stížnosti nesprávně uvedeno čl. 216 – pozn. NSS), z něhož se podává, že nález Ústavního soudu, vydaný v listopadu roku 2008, lze aplikovat i na případ zahájení daňové kontroly v roce 2004. Je sice nepochybné, že v roce 2004 nebyl tento nález subjektům daňového řízení znám, zároveň však platí, že jej nelze opomenout tehdy, jedná-li se o řízení dosud neskončená, včetně těch, která dobíhají u správních soudů. S odkazem na doktrínu tvrdí, že v České republice se uplatňuje zásada tzv. *incidentní retrospektivy*, tedy aplikace nové soudem utvořené (dotvořené) normy na všechny kauzy aktuálně před soudy probíhající, stejně jako i na všechny žaloby podané po dni vyslovení nového právního názoru. Současně však vylučuje použití mimořádných opravných prostředků jen z důvodu změny judikatury. Stěžovatelka proto poukazuje na časovou posloupnost postupu správce daně v dané věci. Daňová kontrola byla zahájena dne 12. 11. 2007, nález Ústavního soudu byl zveřejněn dne 18. 11. 2008 (v kasační stížnosti nesprávně uvedeno 18. 12. 2008 – pozn. NSS) a dodatečný platební výměr byl vydán dne 7. 5. 2009. Dle stěžovatelky k tomuto datu neexistoval žádný rozsudek Nejvyššího správního soudu, reagující na právní názor Ústavního soudu, a správce daně byl proto povinen vedené řízení zastavit, neboť pouze formálně zahájená kontrola není úkonem podle § 47 odst. 2 daňového řádu, a dnem 31. 12. 2007 tak uplynula lhůta pro doměření daně. Dne 26. 11. 2009 bylo vydáno rozhodnutí žalovaného - rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, (v kasační stížnosti nesprávně uvedeno č. j. 1 Afs 56/20109 - 65), na který se krajský soud odvolává, nebyl tedy znám ani v době rozhodování o odvolání. Z uvedených důvodů tak, dle názoru stěžovatelky, krajský soud rozhodl v rozporu s ustanovením § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Stěžovatelka dále částečně souhlasí s krajským soudem v tom, že v posuzovaném případě nešlo o zcela totožnou situaci jako v předmětném nálezu Ústavního soudu, nicméně Ústavní soud dovodil neústavnost zahájení kontroly právě z absence jednoznačně formulovaných důvodů, které musí existovat již v okamžiku zahájení daňové kontroly a musí být správcem daně sděleny kontrolovanému subjektu a zachyceny v protokolu o zahájení kontroly; v tom existuje shoda s nyní projednávanou věcí. Navíc je obecně známo, že správci daně postupovali v rozporu s citovaným judikátem Ústavního soudu plošně, což dokládají i články z tisku.

Stěžovatelka dále tvrdí, že se žalovaný vůbec nevypořádal s její námitkou, že postup správce daně při doměření daňové povinnosti podle pomůcek byl nesprávný, neboť pracovník správce daně (p. K.) o provedených místních šetřeních nesepsal řádné protokoly. Dle stěžovatelky mohly být právě protokoly, jakožto veřejné listiny, použity jako pomůcky pro stanovení daně. Krajský soud svou argumentaci opřel o úřední záznam ze dne 6. 5. 2009, i když místní šetření byla prováděna ve dnech 13. 5. 2004 a 13. 2. 2005. Úřední záznam navíc není veřejnou listinou a tak mu nesvědčí předpoklad pravdivosti jeho obsahu. Pokud by pracovník správce daně postupoval v souladu se zákonem a sepsal o provedených místních šetřeních řádné protokoly, bylo by z nich patrno, jakou obchodní přirážku realizovala stěžovatelka v předmětných zdaňovacích obdobích. Jelikož byly

v těchto místních šetřeních prověřovány údaje ze stěžovatelkou podaných daňových přiznání, lze dovodit, že údaje v nich uvedené, byly správné, a proto měl správce daně pro vyměření daně použít údajů z daňového přiznání, a to jak pro stanovení příjmů, tak i pro stanovení výdajů. Žalovaný se nicméně s touto námitkou stěžovatelky nevypořádal, čím porušil daňový řád takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost; pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit; pokud tak neučinil, nemůže jeho rozsudek z pohledu zákona obstát.

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí a plně se ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Ve vztahu k lhůtě podle § 47 daňového řádu a § 264 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, doplnil, že dodatečné vyměření daně bylo provedeno na základě daňové kontroly zahájené dne 12. 11. 2007 a rozhodnutí o odvolání bylo zástupci stěžovatelky doručeno dne 30. 11. 2009, z čehož plyne, že lhůta pro dodatečné vyměření daně je zachována. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžejní námitkou stěžovatelky je tvrzená nezákonnost zahájení daňové kontroly, s ohledem na právní názor Ústavního soudu, vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Jde tedy o zhodnocení, nakolik je (v intencích zmiňovaného nálezu) pro posouzení zákonnosti doměřování daně podstatné, že daňovému subjektu správce daně při zahájení daňové kontroly nesdělil konkrétní důvody tohoto postupu. S touto otázkou pak úzce souvisí hodnocení provedené daňové kontroly z pohledu § 47 odst. 2 daňového řádu, tedy zda je taková kontrola úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty pro doměření daně.

Předně je nutno uvést, že se stěžovatelka mýlí, má-li za to, že precedenční povaha nálezů Ústavního soudu v praxi znamená povinnost soudů, potažmo správních orgánů, mechanicky aplikovat právní názory zde vyslovené na právě řešené případy. Zdejší soud již například v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, konstatoval, že obecné soudy *„jsou (...) 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.“*

Z těchto obecných východisek pak Nejvyšší správní soud vycházel i při úvahách, do jaké míry je v dalších, skutkově obdobných případech shora uvedený právní názor Ústavního soudu aplikovatelný, a za jakých podmínek.

Uvádí-li stěžovatelka, že v době vydání dodatečného platebního výměru (7. 5. 2009) neexistoval žádný rozsudek zdejšího soudu, který by reagoval na předmětný právní názor Ústavního soudu, nelze jí dát za pravdu. Již například v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 – 60 (všechna uváděná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z http://nssoud.cz), odmítl Nejvyšší správní soud mechanicky aplikovat právní názor Ústavního soudu na tuto problematiku a připustil, že explicitní sdělení důvodů, pro něž je daňová kontrola zahajována, nemusí být, z hlediska zachování procesních práv daňového subjektu, vždy nezbytně nutné. První věcí, ve které se Nejvyšší správní soud závazností a aplikací výše specifikovaného nálezu na předloženou věc, zabýval podrobně, byl rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS. Nejpodrobněji se pak k dané problematice vyjádřil zdejší soud zejména v již výše uváděném, a krajským soudem na tento případ aplikovaném, rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí uvedl, 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 (...) 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.“* S odkazem na svou předcházející judikaturu, sledující tento přístup k precedenční povaze rozhodnutí Ústavního soudu (mimo jiné i již zmiňovaný rozsudek ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44), pak uzavřel, 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 se tak stalo 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." Jelikož tedy 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, dospěl zdejší soud k závěru, že od předmětného právního názoru je možné se v konkrétních případech odchýlit.

Na tento rozsudek následně navázala, dnes již konstantní, judikatura správních soudů; viz například rozsudky zdejšího soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, a ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 – 70.

Ústavní konformita závěrů plynoucích ze shora citované judikatury byla fakticky potvrzena i usnesením Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, kterým byla pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta ústavní stížnost proti výše citovanému rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52. Ústavní soud zde, mimo jiné, konstatoval, že samotná neexistence pochybností vedoucí k zahájení daňové kontroly, legitimitu daňové kontroly nezpochybňuje.

Konečně je třeba poukázat i na nedávné stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ve kterém došlo k přehodnocení závěrů vyslovených v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ústavní soud zde konstatuje, že „*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.*"

Shora uvedené skutečnosti mají zásadní význam jak z pohledu věcného posouzení zákonnosti postupu správce daně (respektive posouzení právního názoru krajského soudu, který nezákonnost daňové kontroly, z důvodů uváděných stěžovatelkou, neshledal), tak i z pohledu temporálních účinků judikatury, jichž se stěžovatelka v této souvislosti taktéž dovolává. Pokud jde o posouzení, zda daňová kontrola provedená u stěžovatelky byla v rozporu s ústavními kautelami zákazu svévole při výkonu veřejné moci a požadavkem na minimalizaci zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, zde má Nejvyšší správní soud za to, že krajský soud správně dovodil, že nikoliv. Jak již bylo výše konstatováno, nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 byl nejen překonán pozdějším plenárním stanoviskem sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ale od samého počátku byl správními soudy

interpretován odlišným způsobem, než jaký předestírá stěžovatelka. Postačí jen připomenout, že Nejvyšší správní soud již od počátku předmětný nález nevykládal rigidně, ve smyslu požadavku na explicitní sdělení důvodů zahájení daňové kontroly, coby podmínky její zákonnosti *sine qua non*, a dovodil, že požadavek na dodržení shora zmiňovaných ústavních principů, může být naplněn i jiným způsobem. Nelze jistě popřít, že daňová kontrola může být v určitých případech nezákonným zásahem a může tak navodit nezákonnost v celém dalším procesním postupu v daňovém řízení, zdejší soud má však za to, že takovým případem není nyní projednávaná věc, kdy stěžovatelka namítá pouze rozpor s nálezem sp. zn. I. ÚS 1835/07, v důsledku nesdělení konkrétních pochybností při zahájení daňové kontroly, bez toho, že by uvedla konkrétní indicie nasvědčující závěru, že okolnosti zahájení kontroly byly jakkoli nestandardní. Nezákonnou kontrolou je přitom třeba rozumět například kontrolu bezdůvodně opakovanou při shodném předmětu, 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 srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS). K žádnému z takových excesů přitom v nyní projednávané věci nedošlo. Při zahájení kontroly byla stěžovatelka informována, jaké daňové povinnosti a za jaká zdaňovací období budou správcem daně kontrolovány, dostalo se jí příslušných poučení a ve stejný den byla správcem daně písemně vyzvána k předložení příslušných evidencí a dokladů. Tento postup lze označit za zcela standardní a respektující základní principy daňového řízení (jehož je daňová kontrola součástí). Daňová kontrola provedená u stěžovatelky tedy nebyla zahájena v rozporu se zákonem i ústavním pořádkem a představuje proto úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové prekluzivní lhůty, neboť byl učiněn zcela nepochybně v průběhu původní tříleté lhůty k vyměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly dne 12. 11. 2007 založilo běh nové prekluzivní lhůty, která tak uplynula dnem 31. 12. 2010. Daň z příjmů fyzických osob za kontrolované zdaňovací období roku 2006 byla stěžovatelce pravomocně doměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 5. 2009 a rozhodnutí o odvolání proti němu bylo zástupci stěžovatelky doručeno dne 30. 11. 2009. Je tedy zcela zřejmé, že daň byla stěžovatelce doměřena v rámci prekluzivní lhůty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS).

K námitce stěžovatelky, týkající se časového působení rozhodovací činnosti soudů, je třeba nejprve zopakovat, že tvrzení, dle kterého v době rozhodování daňových orgánů nebylo dosud správními soudy judikováno o výkladu nálezu Ústavního osudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, ke kterému se přihlásil v dané věci krajský soud, neodpovídá realitě. Jak bylo již výše uvedeno, ke dni vydání odvolacího rozhodnutí (26. 11. 2009) byly již zdejším soudem vydány rozsudky č. j. 5 Afs 43/2008 – 60, ze dne 19. 2. 2009, a č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, ze dne 26. 10. 2009, o jejichž obsahu bylo již pojednáno výše. V době rozhodování žalovaného tak již byla veřejně dostupná soudní judikatura, která popírala mechanickou aplikaci právního názoru vysloveného v předmětném nálezu. To však pro závěr o nedůvodnosti argumentace stěžovatelky není rozhodující. Stěžovatelka totiž nepřesně interpretuje zásady temporálních účinků judikatury. Lze ji proto především odkázat na usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005 - 97. Rozšířený senát zde dovodil, že *"[u]stálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru*

právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má. Tato skutečnost má tedy v projednané věci účinky: 1) Změna či zpřesnění judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním usnesení rozšířeného senátu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba (...); 2) Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních." Závěry plynoucí z tohoto rozhodnutí jsou plně využitelné i pro případy, kdy nejde o reflexi nově zaujatého názoru na výklad práva ze strany rozšířeného senátu či Ústavního soudu, ale lze je nepochybně aplikovat na situaci, kdy takový výklad plyne z již ustálené a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (bez toho, že by byl „*ex cathedra*" vysloven jeho rozšířeným senátem). Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti sama cituje z rozsudku zdejšího soudu ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 49/2010 – 205, ve kterém je objasněna zásada incidentní retrospektivy, *„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.*" To znamená, že krajský soud byl v nyní posuzované věci, při respektování zásad časové působnosti judikatury, a s ohledem na výše uvedenou konstantní judikaturu zdejšího soudu, oprávněn odchýlit se od rigidního výkladu judikátu Ústavního soudu a neaplikovat mechanicky právní názor o nezákonnosti zahájení daňové kontroly v důsledku nesdělení jednoznačně formulovaných důvodů. Správnost takového postupu byla navíc dodatečně aprobována i již zmiňovaným stanoviskem pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, kterým Ústavní soud přehodnotil svůj postoj a potvrdil tak dosavadní praxi správců daně, která vycházela z názoru konstantně zastávaného zdejším soudem.

Konečně pokud jde o tvrzení, že se žalovaný vůbec nevypořádal s námitkou, že pracovník správce daně nesepsal řádné protokoly o místních šetřeních na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2004 a 3. čtvrtletí roku 2005, zdejší soud se plně ztotožňuje s argumentací krajského soudu, který jí neshledal důvodnou. Krajský soud zcela správně zhodnotil, že místní šetření na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2004 a 3. čtvrtletí roku 2005, a závěry z nich plynoucí, se časově nedotýkají daňové povinnosti na daň z příjmů fyzických osob doměřené za rok 2006. Vzhledem k tomu, že tato námitka byla vznesena v doplnění společného odvolání proti 12 dodatečným platebním výměrům ze dne 21. 9. 2009 (na daň z přidané hodnoty i na daň z příjmů fyzických osob), zabýval se jí žalovaný ve svém rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2004, ke kterému se časově vztahovala. Pro správné doměření této daně za zdaňovací období roku 2006 tak nejsou relevantní závěry zmíněných místních šetření, a žalovaný proto nebyl povinen se k této námitce v rámci řízení o přezkumu doměření daně z příjmu za zdaňovací období roku 2006 vůbec vyjadřovat, jak uvedl i krajský soud. Jelikož se však krajský soud (byť fakticky jen *obiter dictum*) k této námitce přesto meritorně vyjádřil, je třeba, aby se k této argumentaci, s níž kasační stížnost polemizuje, kasační soud taktéž vyslovil, jakkoli nejde o nosnou argumentaci krajského soudu (k tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 7. 2008, č. j. 2 Afs 67/2008 - 112). S ohledem na zjevnou bezpředmětnost konkrétních zjištění, uvedených ve zpochybňovaných úředních záznamech, pro nyní posuzovanou věc

(vztahovaly se k jiné dani a jiným zdaňovacím obdobím), nicméně postačí pouze poznamenat, že Nejvyšší správní soud (zde v rovině obecné) souhlasí s názorem krajského soudu, který dovodil, že není-li pravdivost informací zaznamenaných v úředních záznamech zpochybňována, není důvod při jejich hodnocení vycházet z premisy, že úředním záznamům nesvědčí zásada presumpce správnosti (na rozdíl od protokolů, tj. veřejných listin) a jejich využití pro potřeby stanovení daně tak principiálně nic nebrání. Namítá-li dále stěžovatelka, že *„protože při těchto šetřeních prověřoval pracovník správce daně údaje z daňových přiznání stěžovatelky, lze dovodit, že údaje v těchto přiznáních, byly správné*“, tato argumentace není zcela srozumitelná. Právě ověření údajů z podaných daňových přiznání bylo účelem předmětných místních šetření (v šetření dne 13. 2. 2005 jenom namátkově). Nicméně, jak bylo již výše uvedeno, tato místní šetření, týkající se zcela jiných zdaňovacích období a navíc u jiné daně, než je předmětem tohoto soudního přezkumu, nejsou pro posouzení věci relevantní. Zdejší soud tak neshledal ani tuto skupinu kasačních námitek za důvodnou. Lze tak uzavřít, že krajský soud nepochybil, pokud výše popsaný postup daňových orgánů nevyhodnotil jako vadu řízení, která mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí správního orgánu.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud naznal, že kasační stížnost není důvodná. Nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 29. února 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu