



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D. a JUDr. Jarmily Ďáskové, v právní věci žalobce společnosti **M-INTERNATIONAL s.r.o.**, se sídlem Jalubí, Nový Svět 359, zast. Ing. Martinem Vargou, daňovým poradcem se sídlem Bzenec, Na Falaříkách 1085, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 12.8.2009 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10.6.2009, č.j. 9744/09-1200-702459 a jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 10.10.2008, č.j. 165008/336913/0240, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě uvedl, že při kontrole zdaňovacího období roku 2005 bylo zjištěno, že žalobce chybným účtováním smluvních pokut nesprávně vykázal daňový základ ve výši 441.000,- Kč, když správně měl vykázat ztrátu ve výši 603.938,- Kč. Tato skutečnost byla správcem daně zohledněna v dodatečném platebním výměru na dani z příjmů právnických osob za rok 2005. Ve věci, kdy byla správcem daně tato skutečnost zohledněna do doby nabytí právní moci dodatečného platebního výměru, se nejedná o daňovou ztrátu ve smyslu § 38p zákona č. 586/1992 Sb., ale o skutečnost zjištěnou v průběhu daňové kontroly a správci daně nic nebránilo přihlídnout

k této skutečnosti jako ke skutečnosti zjištěné. O existenci ztráty roku 2005 žalobce při zahájení kontroly nevěděl. Žalovaný požadavek na zohlednění výsledku kontroly roku 2005 pak v roce 2006 nezohlednil, ač mu nic nebránilo tak učinit. V tomto ohledu se podle žalobce žalovaný s jeho odvolacími námitkami pořádně nevypořádal, odůvodnění rozhodnutí neřeší podstatu věci a některá konstatování žalovaného jsou rozporuplná. Dále žalobce vznesl námitku nezákonně provedené daňové kontroly s odkazem na nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 18.11.2008 sp.zn.1835/07 s tím, že daňová kontrola byla zahájena, aniž by existovaly konkrétní pochybnosti o tom, že žalobce odvedl daň v nesprávně nižší částce než přiznal. Žalobce využil svých práv a dovolal se závěrů Ústavního soudu uvedených v tomto nálezu již v průběhu daňového řízení. Žalovaný uvedený nálezy zcela ignoroval, což žalobce považuje za svévoli správního orgánu a jeho postup považuje za rozporný s principy dobré správy a zásadou předvídatelnosti práva.

Žalovaný ve svém vyjádření podal velmi podrobné vyjádření k obsahu žaloby a navrhl její zamítnutí s tím, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností. Dovolal se judikatury Nejvyššího správního soudu, s tím, že ve světle konstantní judikatury otázky rozhodné v tomto řízení posoudil.

V replice k vyjádření žalovaného setrval žalobce na svém stanovisku s tím, že neuplatnění zjištěné ztráty roku 2005 za zdaňovací období roku 2006 považuje za skutečnost zjištěnou v průběhu daňové kontroly, která měla být správcem daně zohledněna, přičemž s argumentací uplatněnou v průběhu daňového řízení a v odvolání se správní orgány dostatečně nevypořádaly. Žádá odpovědět jednoznačně na tři položené otázky ve vztahu k daňové ztrátě a setrval na uplatněném žalobním důvodu ohledně nezákonně prováděné daňové kontrole.

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání a rozhodl o žalobě, aniž nařizoval jednání, při splnění podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s.ř.s., poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

Předmětem přezkumné činnosti soudu v této věci je rozhodnutí žalovaného ze dne 10.6.2009, č.j. 9744/09-1200-702459, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 10.10.2008, č.j. 165008/08/336913/0240, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 371.520,- Kč a povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 74.304,- Kč.

Zásadní žalobní námitka žalobce směřuje proti tomu, že správce daně nezohlednil při svých kontrolních zjištěních daně z příjmů právnických osob daňovou ztrátu roku 2005 ve zdaňovacím období roku 2006. Podle přesvědčení žalobce jde o okolnost, ke které měl žalovaný, resp. již prvostupňový správce daně přihlédnout jako ke zjištění, které vyšlo najevo až v průběhu prováděné daňové kontroly, a to ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

K této žalobní námitce, lze uvést, že podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro přezkoumávanou věc, lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta

vyměřuje. Z citovaného ustanovení tedy vyplývá, že si daňový poplatník může uplatnit daňovou ztrátu z minulých let, a to v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, přičemž je na jeho volbě, ve kterém zdaňovacím období v rámci po sobě následujících pěti letech tak učinil. Pokud daňová ztráta nebyla v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období zcela nebo zčásti uplatněna, zákon umožňuje uplatnit tuto odčitatelnou položku také zpětně v dodatečném daňovém přiznání. Jak vyplývá z ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro přezkoumávanou věc, přímo zákon omezuje tuto možnost jen na takové případy, kdy daňový poplatník byl povinen takové dodatečné daňové přiznání podat na vyšší daňovou povinnost, přičemž daňovou ztrátu z uplynulých let bylo možno podat za podmínek zákonem stanovených. Pokud by dodatečné daňové přiznání bylo podáno v rozporu se zákonem, nemohl by k němu správce daně vůbec přihlížet a ani vést řízení o takovém daňovém přiznání. Z konstantní judikatury správních soudů pak vyplývá, že žádné zákonné ustanovení zákona o správě daní a poplatků neobsahuje jednoznačnou zákonnou povinnost správce daně při zjištění nesprávného přiznání daňové povinnosti postupovat povinně tak, že by správce daně musel daňovému subjektu sdělovat svá zjištění a vyzývat jej případně k podání dodatečného daňového přiznání. V průběhu daňové kontroly pak daňové přiznání nelze účinně podat a správce daně proto nemusí přihlížet k tomu, že daňový subjekt vůči správci daně projevil vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období. V těchto souvislostech odkazuje soud např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech vedených pod sp.zn. 1 Ans 1/2007, 5 Afs 27/2008, 1 Afs 79/2009 nebo Krajského soudu v Ústí nad Labem sp.zn. 59 Ca 119/2007 (vše dostupné na www.nssoud.cz nebo ASPI). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.6.2007, č.j. 8 Afs 111/2005-113, který obsahuje rovněž odkaz na usnesení rozšířeného senátu ze dne 27.3.2007, č.j. 8 Afs 111/2005-106 (www.nssoud.cz), vyplývá jednoznačně, že „daňové přiznání nelze účinně podat v průběhu daňové kontroly (§ 41 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) správce daně proto nemusí přihlížet (§ 16 odst. 8 téhož zákona) k tomu, že daňový subjekt vůči správci daně projevil vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období. Namítá-li žalobce, že správce daně byl povinen přihlídnout ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků při dodatečném stanovení jeho daňové povinnosti ke všem okolnostem, které byly zjištěny v průběhu daňové kontroly a byl proto povinen zohlednit i daňovou ztrátu z roku 2005, nelze takovou námitku považovat za důvodnou. Rozšířený senát, jehož rozhodnutí se krajský soud při posouzení této věci dovolává, se v citovaném rozhodnutí vypořádal s otázkou dočasného omezení daňového subjektu, které spočívá v nemožnosti činit některé úkony (např. podat daňové přiznání) po dobu přezkušování správnosti příslušné daňové povinnosti a to, s ohledem na probíhající daňovou kontrolu, včetně možnosti podat dodatečné daňové přiznání po skončení daňové kontroly. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se v citovaném rozhodnutí zabýval také možností správce daně přihlídnout o své vůli k daňové ztrátě daňovým subjektem neuplatněné, tak jak je tomu v dané věci, a uzavřel, že takováto možnost je zcela vyloučena, neboť uplatnění daňové ztráty je aktivním úkonem daňového subjektu, který správce daně nemůže nahradit vlastním jednáním. Otázky žalobcem položené v replice k vyjádření žalovaného jsou takto výkladem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zcela jednoznačně zodpovězeny a v tomto ohledu též soud žalobce, kvalifikovaně zastoupeného daňovým poradcem, na citované rozhodnutí odkazuje. Dlužno dodat, že závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud za účelem sjednocení judikatury ve svém stanovisku č.j. 8 Afs 111/2005-106, byly stvrzeny rozhodnutím Ústavního soudu ze dne 12.1.2009, sp.zn. IV. ÚS 614/06.

Další zásadní žalobní námitku uplatnil žalobce též proti procesnímu postupu správce daně při zahájení daňové kontroly. V této souvislosti se dovolával ústavně konformního výkladu a závěrů vyplývajících z nálezu Ústavního soudu ve věci vedené pod sp. zn. I. ÚS 1835/07 a vytkl žalovanému, že v intencích citovaného nálezu nebylo v řízení postupováno. Proto se soud byl povinen zabývat touto žalobní námitkou, tedy postupem správce daně při zahájení daňové kontroly ve smyslu uvedeného nálezu Ústavního soudu, jehož aplikace se žalobce v žalobě dovolal, a jeho dopady na projednávanou věc.

Při posouzení této námitky vycházel soud předně z konstantně judikovaného závěru, že daňová kontrola je jedním procesním úkonem (srov. např. Nález Ústavního soudu ze dne 20.11.2002, č.j. I. ÚS 512/02 – nalus.usoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2004, č.j. 5 Afs 16/2004-60, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 437/2005, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 735/2006, příp. konečně Nález Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, č.j. I. ÚS 1835/07).

S ohledem na vázanost soudu ustanovením § 89 odst. 2 Ústavy České republiky a při plném respektu k ústavně konformnímu výkladu přijatého Ústavním soudem České republiky, svou povahou precedenční závaznosti, se soud zabýval otázkou, zda Nález Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07 dopadá na souzenou věc. Úvahy soudu v tomto ohledu vyústily v následující závěry:

Povinnost ústavně konformního výkladu je konstantně judikována jak Nejvyšším správním soudem i Ústavním soudem. Jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkové a právně obdobných věcech jsou nálezy Ústavního soudu ČR závazné jak pro orgány moci soudní, tak i pro orgány moci výkonné, a je proto povinností nejen soudu (ale též správních orgánů), v této věci žalovaného, se těmito názory a interpretačními pravidly i ve skutkové a právně obdobných jiných věcech řídit (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.9.2005, č.j. 2 Afs 180/2004-44 – viz. www.nssoud.cz).

Podle článku 89 Ústavy České republiky jsou vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu závazná pro všechny orgány i osoby. V souladu s bohatou judikaturou Ústavního soudu ČR (srov. např. rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 184/96, sp.zn. III. ÚS 200/2000, sp.zn. I. ÚS 77/97, sp.zn. II. ÚS 23/97, sp.zn. II. ÚS 156/95, sp.zn. I. ÚS 70/96, sp.zn. IV. ÚS 197/96 - Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 7, nález č. 32, svazek 20, nález č. 151, svazek 12, nález č. 142, svazek 9, nález č. 109, svazek 5, nález č. 9, svazek 7, nález č. 29, svazek 8, nález č. 77) je právní názor obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu, má-li obecnou povahu, obecně závazný při řešení typově shodných případů. Ústavně konformní výklad, k němuž je výlučně povolán ústavní soud a právní názor Ústavního soudu, je pro obecné soudy závazný, zejména též z pohledu obecného principu rovnosti v právech podle článku 1 Listiny základních práv a svobod, neboť rovnost v právech ve vztahu k obecným soudům zakládá právo každého na stejné rozhodování v typově stejných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva. Bylo by porušením principu rovnosti v právech, kdy by obecný soud neposkytl účastníkům ochranu v jejich základních právech a svobodách, ač ve skutkově obdobném případě byla taková ochrana Ústavním soudem již přiznána. Zde soud plní svoji roli podle článku 90 Ústavy, když je povolán k tomu, aby zákonem stanoveným způsobem ochranu právům poskytl. Dále vycházel zdejší soud i z nálezu Ústavního soudu ze dne 7.7.2003 ve věci vedené pod sp.zn. IV. ÚS 40/2003, podle něhož „postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém

rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu“ (obdobně též nález ze dne 24.2.2004, sp.zn. II. ÚS 242/2002).

Precedenční závaznost nálezů Ústavního soudu a povinnost jejich respektování lze dovodit obecně nejen z četných nálezů Ústavního soudu, ale též ze závěrů nálezu plenárního – viz např. Pl. ÚS 4/2006 nebo Pl. ÚS 9/06 ze dne 2.6.2009. Rovněž judikatura obecných soudů se pravidla precedenční závaznosti nálezů Ústavního soudu v mnoha ohledech dovolává (např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 31.8.2006 ve věci vedené pod sp.zn. 28Co 865/2006, podle něhož rozhodnutí Ústavního soudu jsou podle článku 89 odst. 2 Ústavy ČR závazná pro všechny orgány a osoby s tím, že v situaci, kdy je ústavní soud nejvyšším orgánem ochrany ústavnosti, jsou obecné soudy analogicky vázány právním názorem Ústavního soudu též na základě obecných ustanovení občanského soudního řádu - § 226 o.s.ř.). V nálezu Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 301/2005 se k principu precedenční závaznosti nálezů Ústavního soudu vyjádřil tento soud jednoznačně tak, že z článku 89 odst. 2 Ústavy v souvislosti s čl. 1 odst. 1 Ústavy plynou pro obecné soudy významné požadavky upínající se k jejich rozhodovací činnosti, v tom smyslu, že již učiněný výklad Ústavního soudu by měl být východiskem pro rozhodování následujících případů stejného druhu. Obecné soudy musí proto respektovat ústavněprávní výklady Ústavního soudu, tedy jím vyložené a aplikované nosné právní pravidlo, o něž se nález opíral. Nesplnění těchto požadavků představuje porušení článku 89 odst. 2 Ústavy ve spojení s článkem 1 odst. 1 Ústavy a představuje též porušení subjektivního základního práva zakotveného v článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, to je práva domáhat se stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu.

Princip precedenční závaznosti senátního nálezu Ústavního soudu by byl prolomen a povinnost obecného soudu neřídít se právním názorem vysloveným v senátním nálezu Ústavního soudu by nastala pouze v případě, že by později bylo vydáno odchylné plenární stanovisko Ústavního soudu založené na jiném právním názoru, které by pak bezesporu nad senátním nálezem převažovalo. V daném případě tato situace nenastala, žalobcem uplatněné tvrzení vychází z interpretace ústavněprávních principů, k nimž dospěl Ústavní soud v nálezu sp.zn. I. ÚS 1835/2007, které nebyly žádným plenárním nálezem modifikovány, a proto tím spíše nepřislují zdejšímu soudu nikterak závěry ústavněkonformního výkladu modifikovat vlastní interpretací či dokonce jejich nerespektováním.

Ústavní soud v uvedeném nálezu ve věci sp.zn. I. ÚS 1835/07, který byl východiskem a obsahově byl potvrzen i Nálezem Ústavního soudu ze dne 1.12.2008 ve věci sp.zn. I. ÚS 705/06, najisto postavil, že *„Je-li daňová kontrola jediným úkonem, pak to dle přesvědčení Ústavního soudu znamená, že důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly.“* Ústavní soud dále uvedl, že *„S ohledem na shora uvedené skutečnosti je Ústavní soud přesvědčen, že za formální daňovou kontrolu je třeba, a to především, považovat tu, která byla zahájena bez toho, že by zde a priori existovalo podezření o zkrácení daňové povinnosti a bez toho, že by byl daňový subjekt o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven. Takový postup správce daně je nepřipustným porušením shora vymezené autonomní sféry jednotlivce a proto i realizací pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny.“*

Ústavní soud je navíc přesvědčen, že neústavnost takového postupu nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke zkrácení daně ze strany stěžovatele (daňového subjektu) skutečně došlo. To nejen proto, že daňová kontrola

představuje jeden (nedělitelný) procesní úkon, ale též proto, že "usvědčující" důkazy byly opatřeny protiústavním postupem."

Tento ústavně konformní výklad (a závěry z něj plynoucí) by nedovolil zdejšímu soudu (k vznesené námitce žalobce o formálním úkonu zahájení daňové kontroly) učinit jiný závěr než ten, že pokud soud dospěje k názoru, že v přezkoumávané věci došlo k zahájení daňové kontroly neústavním způsobem tak, jak ho předestřel Ústavní soud, jedná se vždy o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

V souzené věci soud z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 30.10.2007 seznal, že po obsahové stránce tento protokol obsahuje vymezení zdaňovacích období a konkrétních daní, pro které je daňová kontrola zahajována a poučení o právech a povinnostech daňového subjektu nelze tedy dovést, že správcem daně by byly jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly důvody, pro které byla daňová kontrola zahajována, ev. sděleno „podezření“, které správce daně k zahájení daňové kontroly vedlo, jak namítá žalobce.

Zdejší soud je při hodnocení věci povinen vycházet z ústavního rámce, který je pro rozhodování soudu dán zejména čl. 4 Ústavy, dle kterého jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci a čl. 90 Ústavy, dle kterého jsou soudy povolány především k tomu, aby zákonem stanoveným způsobem poskytovaly ochranu právům, a je tedy povinen poskytnout jednotlivci ochranu práv, resp. základních práv, jak to vymezil Ústavní soud v citovaném nálezu. Zdejší soud nemůže odhlédnout od faktu, že Ústavní soud v citovaném nálezu označil výše popsaným způsobem zahájenou daňovou kontrolu jako zásah do základních lidských práv, neboť dochází k realizaci státní moci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví). Z uvedeného závěru Ústavního soudu lze dovést, že daňová kontrola zahájená bez uvedení „důvodů a podezření“ je zahájena a následně tedy i realizována mimo zákonný rámec. Vzhledem k tomu, že se jedná o Ústavním soudem judikovaný zásah do základních lidských práv, lze považovat tuto vadu za zcela zásadní, neboť ochrana základních lidských práv musí být v demokratickém právním státě základním hlediskem činnosti soudů, když je konečně i ústavní povinností, která přináleží i obecným soudům.

Judikatura obecných soudů se ustálila a přiklonila při hodnocení námitek o provádění daňových kontrol v rozporu se standardy vyslovenými v nálezu Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07, k závěrům uvedeným v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46 (viz. www.nssoud.cz) z tohoto rozhodnutí lze citovat: „V souladu s bohatou rozhodovací praxí Ústavního soudu je právní názor obecné povahy, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu, obecně závazný při řešení typově shodných případů. Ústavní soud svůj názor opřel o princip rovnosti v právech podle článku 1 Listiny základních práv a svobod. Rovnost v právech ve vztahu k obecným soudům zakládá právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech. To současně vylučuje libovůli při aplikaci práva. Obecný soud poskytne účastníkům ochranu v jejich základních právech a svobodách, byla-li již ve skutkově obdobném případě taková ochrana přiznána Ústavním soudem.“

Z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zároveň plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně.

Ústavní soud v odůvodnění nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (<http://nalus.usoud.cz>), konstatoval, že „[o]becný 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“. Ústavní soud dovodil, že „samotná polemika Nejvyššího správního soudu s ústavněprávním výkladem Ústavního soudu –“ a jeho nereflektování v napadeném rozsudku, nemohou být považovány bez dalšího za odmítnutí respektovat Ústavní soud nebo dokonce za porušení článku 89 odst. 2 Ústavy.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004-44 (www.nssoud.cz), konstatoval, že „setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech –“. Těmi mohou být dle Nejvyššího správního soudu výjimečné případy, „a to např. - pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevyporádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevyporádání 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“.

Nejvyšší správní soud by za splnění shora naznačených podmínek nemusel bez dalšího mechanicky převzít právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Při tom by nesměl zejména ignorovat ústavní dimenzi věci a přehlédnout relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu, a naopak by musel nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil.

Nejvyšší správní soud ovšem předem dalších úvah podotýká, že v nyní posuzované věci se daňová kontrola týkala právnické osoby, zatímco Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, posuzoval dotčení informační autonomie fyzické osoby. Potud lze nyní posuzovanou věc odlišit. Přes tuto odlišnost se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval stížní námitkou, že v posuzované věci se „jednalo o běžnou plánovanou kontrolu s tím, že

příslušný finanční úřad neměl předem žádné konkrétní podezření, které by daňovou kontrolu ospravedlňovalo“, a vážil, zda mohlo dojít k dotčení základních práv stěžovatele.

Rozhodovací praxe Ústavního soudu týkající se institutu daňové kontroly zdůrazňuje ústavněprávní mantinely, v nichž jsou daňové orgány povinny pohybovat se v souladu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud opakovaně judikoval, že „tého ústavní kautele odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Z tohoto úhlu pohledu se jedná o „sběrné“ či generální právo na autonomii osob, které logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby. Do oblasti svobodné sféry jednotlivce pak spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní, ekonomické či podnikatelské aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad ustanovení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby“ (náleze ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, <http://nalus.usoud.cz>). Ústavní soud zdůraznil, že „[v] podmínkách materiálního právního státu je navíc nezbytné toto ustanovení vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též shora uvedená tzv. informační autonomie jednotlivce“ (srov. náleze ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, <http://nalus.usoud.cz>).

K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce Ústavní soud dovodil, 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. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 daňového řádu, podle něhož jednají správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů 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. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytl ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy ČR)“ (shora cit. náleze ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, <http://nalus.usoud.cz>).

Tyto ústavní mantinely postupu orgánů veřejné moci v rámci daňového řízení nalezly odraz v bohaté rozhodovací praxi Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, týkající se institutu daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud se zabýval tím, zda daňová kontrola, při jejímž zahájení správce daně daňovému subjektu nesdělil konkrétní pochybnosti či podezření, že původně přiznaná a vyměřená daň je nižší, než měla být, vyhoví shora uvedené ústavní kautele proporcionality zásahu veřejné moci do autonomní sféry jednotlivce, kterou pro účely daňového řízení vymezuje i § 2 odst. 2 daňového řádu.

Daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít své uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, <http://nalus.usoud.cz>, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 daňového řádu „pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona“. Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 daňového řádu „stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy“.

Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím, na jejím základě ještě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. „Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, <http://nalus.usoud.cz>). Pro úplnost lze dodat, že dle § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daně rozumí mj. právo kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době.

Tento výklad pojmu daňové kontroly je v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Takový charakter vykazuje celá řada institutů, jež zvláštní předpisy správního práva označují jako kontrolu, např. kontrola prováděná Českou obchodní inspekcí, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí aj. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti.

Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený cum grano salis v důvodové zprávě k daňovému řádu (tisk č. 691, ČNR 1990 - 1992, www.psp.cz). Podle ní „nedílnou součástí správy daní je daňová kontrola, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků“. Samotný zákonodárce tak poukazuje na podstatu institutu, kterou spatřuje v preventivním přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem.

Právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytykácího řízení dle § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu

jsou pojmově spjaty s vytykáčím řízením. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu daňového řádu na právní závěry vyslovené v disentaním stanovisku k nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle kterého „[o]ba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytykáčím řízení. (-) Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci ‚podezření‘ a jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytykáčím řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly“.

Nejvyšší správní soud je rovněž přesvědčen, že daňová kontrola nemůže být nazírána jako forma trestního obvinění dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola plnění jeho daňové povinnosti. Z odlišného stanoviska lze opět citovat, že „[u]platnění veřejné moci v trestním řízení a při daňové kontrole má podstatně odlišnou povahu a obsah, jejím předmětem je zcela něco jiného a diametrálně rozdílné je také postavení orgánů, které ji uplatňují, a těch, vůči nimž směřuje. Právě úvaha o presumpci viny (předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátí, a proto je možné jeho daňovou povinnost prověřit; viz bod 32 nálezu) je jednoznačným dokladem toho, k čemu takové povrchní připodobnění vede. Správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u něhož probíhá kontrola, zkrátí svou daňovou povinnost - správce daně pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil správně. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv“.

Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba 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 § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden 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 opět odkazuje na svoji bohatou 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, 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, www.nssoud.cz).

Nevyužije-li daňový subjekt možnosti bránit se podle něho nezákonně zahájené daňové kontrole cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jistě to nijak nebrání jeho možnosti namítat nezákonnost takového zahájení později v rámci žaloby proti rozhodnutí. Zároveň ovšem v tomto směru nevyužití prostředků ochrany, jimiž daňový subjekt disponoval, může zpochybnit věrohodnost později uplatněných námitek.

Ke kritériu přiměřenosti stricto sensu Nejvyšší správní soud konstatuje, že újma na právu jednotlivce na informační sebeurčení a zásah do jeho autonomní sféry není ve vztahu k zamýšlenému cíli nepřiměřená. Ústavní soud i Nejvyšší správní soud ve své dosavadní rozhodovací praxi k problematice daňové kontroly spíše rozšiřovaly prostor autonomní sféry daňového subjektu, i takový přístup má ovšem své hranice a nemůže ve svém důsledku vést k negaci smyslu institutu daňové kontroly. Z odlišného stanoviska lze připomenout, že právní úprava daňové kontroly neumožňuje „správci daně uplatňovat státní moc vůči daňovému subjektu svévolně. K tomu stačí odkázat na bohatou - a nutno říci, že i daňovým subjektům vstřícnou - judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 16 daňového řádu, publikovanou ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Za všechny stačí citovat úvahu obsaženou v rozhodnutí rozšířeného senátu č. 735/2006 Sb. NSS: „... je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžádání plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených skutečností lze dovozovat, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů.“ Správce daně je tedy při daňové kontrole vázán nejen zákonnými omezeními, ale i řadou principů, na nichž je právní stát založen. Nelze však souhlasit s tím, aby tato omezení šla dále, než odpovídá účelu daňové kontroly, a aby tak v podstatné míře omezovala možnost jejího využití“.

Ústavní kautela minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je proto naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.“

Obdobně je judikováno v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2010, č.j. 5 Afs 18/2010-238, ze dne 19.10.2010, č.j. 2 Afs 110/2007-104, č.j. 2 Afs 28/2009-130 ze dne 30.3.2010 (vše dostupné na www.nssoud.cz). Shora obsáhle citované závěry Nejvyššího správního soudu posléze akceptoval a stvrdil sám Ústavní soud (nález sp.zn. III. ÚS 2357/10). Z rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 11.11.2010 sp.zn. II. ÚS 1785/10 lze odcitovat ... „

postup Nejvyššího správního soudu, který i po vydání citovaného nálezu (sp.zn. I. ÚS 1835/07) zákonnost zahájení daňové kontroly posuzuje nikoliv z formálních, ale z materiálních důvodů, tedy z hlediska, zda zahájením daňové kontroly v konkrétním případě nedošlo k zásahu do právní sféry daňového subjektu, je ze strany Ústavního soudu akceptován (nález sp.zn. III. ÚS 2357/10) “.

Zdejší soud proto uzavřel, při plném respektu k dlouhodobé judikatuře Ústavního soudu, včetně citovaného nálezu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07, že daňová kontrola ve věci žalobce nebyla zahájena nezákonně, jak dosvědčuje postup správce daně v průběhu daňového řízení, proto ani tuto žalobní námitku nemohl soud shledat jako důvodnou.

Nezbývá než uzavřít, že rozhodnutí žalovaného tvrzenou nezákonností netrpí, proto soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému, který měl ve věci plný úspěch, žádné náklady související s tímto řízením nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti, nevznikly. Soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, je přípustná kasační stížnost za podmínek § 102 a násl. s.ř.s., kterou lze podat do dvou týdnů po jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně, a to ve dvou vyhotoveních. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 8. 12. 2010

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu