



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **NEW ONTARIO s. r. o.** se sídlem Masařská 322/3, Opava, zastoupeného JUDr. Pavlem Lasákem, advokátem se sídlem Masařská 3, Opava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2007, čj. 7703/07-1505-802616, ze dne 20. 12. 2007, čj. 7933/07-1505-802616, a ze dne 7. 1. 2008, čj. 7704/07-1505-802616, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 3. 2009, čj. 22 Ca 53/2008 - 20,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 12. 2007, čj. 7703/07-1505-802616, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Opavě ze dne 5. 4. 2007, čj. 96424/07/384911/7123, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 365 800 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 12. 2007, čj. 7933/07-1505-802616, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Opavě ze dne 5. 4. 2007,

čj. 96487/07/384911/7123, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 153 720 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne ze 7. 1. 2008, čj. 7704/07-1505-802616, zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Opavě ze dne 5. 4. 2007, čj. 96532/07/384911/7123, čj. 96546/07/384911/7123, čj. 96559/07/384911/7123, čj. 96572/07/384911/7123, čj. 96583/07/384911/7123, čj. 96594/07/384911/7123, čj. 96608/07/384911/7123, čj. 96621/07/384911/7123 a čj. 96642/07/384911/7123, kterými byla žalobci doměřena daň přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2003 ve výši 18 396 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2003 ve výši 8098 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2003 ve výši 6360 Kč, za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2003 ve výši 82 500 Kč, za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004 ve výši 9319 Kč, za zdaňovací období duben 2004 ve výši 11 291 Kč, za zdaňovací období květen a červen 2004 ve výši 15 081 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004 ve výši 10 091 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004 ve výši 67 293 Kč.

II.

Žalobce napadl shora označená rozhodnutí žalovaného žalobami u Krajského soudu v Ostravě, který je usnesením ze dne 19. 3. 2009, čj. 22 Ca 53/2008 - 16, spojil ke společnému projednání a rozhodnutí s rozsudkem ze dne 19. 3. 2009, čj. 22 Ca 53/2008 - 20, zamítl.

Žalovaný namítl nedostatek podmínek řízení, protože žalobcem označený žalovaný, „ČR - Finanční ředitelství v Ostravě“, nemá způsobilost být účastníkem řízení. Krajský soud konstatoval, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není žalovaná strana určena tvrzením žalobce, ale zákon ji kogentně určuje v § 69 s. ř. s. V posuzované věci neměl krajský soud podle obsahu žaloby pochyb, že žalobce brojil proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě jako správního orgánu druhého stupně, navíc žalobce následným podáním označení žalovaného upřesnil.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalovaného, podle níž je žalobní petit nesrozumitelný a zmatečný. V tomto směru uvedl, že dle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu není návrhem rozsudku, jak jej formuloval žalobce, vázán.

Konečně krajský soud nevyhověl žalobci, který namítl, že s ním vůbec nebyly projednány zprávy o daňové kontrole, protože mu v rozporu s § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nebylo řádně doručeno rozhodnutí správce daně o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku uvedenému ve zprávách o daňové kontrole. Žalobce tvrdil, že byl zastoupen zástupcem s omezenou plnou mocí. Krajský soud naopak přitakal správním orgánům, že plná moc udělená zástupci žalobce byla ve smyslu § 10 odst. 3 daňového řádu a navazující praxe Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu plnou mocí neomezenou. Omezená plná moc totiž podle krajského soudu musí obsahovat všechny přesně specifikované úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonávat. V posuzovaných plných mocích nebyl rozsah zmocnění zástupce přesně vymezen, nadto plné moci neobsahovaly žádné směrnice (příkazy), jimiž by byl zmocněnec vázán. Krajský soud proto uzavřel, že nebylo nutno doručovat předmětné procesní rozhodnutí i žalobci.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody výslovně podřadil § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy vadám řízení spočívajícím v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném

rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, resp. je s nimi v rozporu, a při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že ve skutečnosti jsou stížní námitky podřaditelné pouze pod důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle obsahu kasační stížnosti totiž namítl vady řízení před správním orgánem, které mohly ovlivnit zákonnost, a pro tyto důvodně vytykané vady měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, který posoudil předmětné plné moci v daňovém řízení jako neomezené. Uvedl, že omezená povaha plných mocí vyplývá nejen z jejich označení, ale i z obsahu, „*kdy je zřejmé, že plná moc se nevztahuje na veškeré úkony, ale jen na ty v plné moci uvedené...*“. Dle stěžovatele „*nemohl soud zmíněné plné moci vyložit jako neomezené, když účastníci této plné moci zřejmě chtěli spolu uzavřít omezenou smlouvu o zastoupení (...). Postup s omezenou plnou mocí zvolil účastník zcela úmyslně z toho důvodu, že jednatel účastníka v uvedené době byl osoba s právnickým vzděláním a daňový poradce je osobou s ekonomickým vzděláním, takže opravné prostředky a postupy chtěly obě osoby činit společně.*“ Stěžovatel upozornil na „*vykladová pravidla interpretace zákona, kdy platí, že je-li k dispozici více vykladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně zasahuje do toho kterého základního práva či svobody*“.

Dále stěžovatel poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, s tím, že v posuzované věci nebyly v rozporu s nálezem splněny podmínky řádného provedení daňové kontroly. Stěžovatel namítl, že „*v daném případě se...jednalo o běžnou plánovanou kontrolu s tím, že příslušný finanční úřad neměl předem žádné konkrétní podezření, které by daňovou kontrolu ospravedlňovalo*“.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V posouzení plných mocí se ztotožnil s právním názorem krajského soudu a dodal, že postup správních orgánů byl v souladu s právními předpisy i se soudobou judikatorní praxí.

K námitce nezákonnosti daňové kontroly žalovaný podotkl, že „*možnost aplikace citovaného nálezu na posuzovaný případ (či dokonce jeho právní závaznost v materiálním slova smyslu) je značně diskutabilní, ne-li přímo vyloučená, a to právě s ohledem na nepřesvědčivé odůvodnění tohoto nálezu a ojedinelost zvolené právní interpretace, přičemž ustálenost judikatury vrcholných soudních orgánů je jedním ze základních předpokladů pro to, aby dané rozhodnutí mohlo být jako materiální norma svého druhu aplikováno v obdobných případech*“.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítl porušení § 17 odst. 7 daňového řádu správcem daně.

Nejvyšší správní soud úvodem stručně připomíná právní rámec rozhodný pro posouzení této stížní námitky.

Dle § 10 odst. 3 daňového řádu „(d)añový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce se může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.“

Dle § 17 odst. 7 daňového řádu „(m)á-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Má-li příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci.“

Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, <http://nalus.usoud.cz>, konstatoval, že „právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcová oprávnění, podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon. Kromě případů, kdy zákon výslovně požaduje speciální plnou moc k určitému právnímu úkonu (např. k odmítnutí dědictví), je věcí zmocnitele, zda ke každému právnímu úkonu, jenž má být učiněn v jeho zastoupení, vystaví zmocněnci zvláštní plnou moc, či zda mu udělí všeobecnou plnou moc. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachováváje povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. V každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce; rozhodující je proto obsah plné moci a omezení daná inter partes nemají vůči třetím osobám žádnou právní relevanci.“ V dalším z nálezů, v nichž se Ústavní soud zabýval předmětnou otázkou, dospěl k závěru, že plná moc, jež byla daňovým subjektem udělena „ke všem právním úkonům a jednáním souvisejícím s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru“, je „dle svého rozsahu a obsahu plnou mocí speciální (procesní, a to pro určitý druh právních úkonů) a neomezenou (zmocněnec nebyl limitován konkrétními pokyny zmocnitele), udělenou pro řízení o odvolání proti konkrétnímu prvostupňovému rozhodnutí. Rozsah zmocnění v uvedené plné moci byl vymezen, a to zcela přesně, tak, že omezil zastupování výlučně na řízení odvolací. Zákon o správě o daní a poplatků vymezuje daňové řízení jako řízení o daních a posléze v samostatných částech upravuje jeho jednotlivé fáze. Byla-li tedy plná moc udělena pouze pro zastupování v odvolacím řízení, nelze ji považovat za plnou moc pro celé řízení podle § 17 odst. 7 zákona o správě a daní a poplatků“ (náleze ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03, <http://nalus.usoud.cz>).

Obdobně se i Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně zabýval kvalifikací plné moci v daňovém řízení jako omezené, či neomezené. V usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 9. 2007, čj. 1 Afs 39/2006 - 79, č. 1353/2007 Sb. NSS, konstatoval, že „(p)lná moc ve světle sbora citovaných ustanovení daňového řádu může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně řečeno ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je tak i na základě citovaného ustanovení daňového řádu v prvé řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah.“

V nyní posuzované věci ze spisů vyplývá, že dne 30. 11. 2006 stěžovatel udělil daňovému poradci Ing. D. F. plnou moc označenou jako „plná moc omezená“ s tím, že uděluje tuto plnou moc „v rozsahu práv a povinností podle občanského soudního řádu, soudního řádu správního, správního řádu, správy daní a poplatků jako zvláštní – omezenou plnou moc k zastupování před správcem daně ve věci kontroly zahájené dne 31. 3. 2006 na daň z příjmu právnických osob a daň z přidané hodnoty, pod čj. 68582/06/384931/1258“. Téhož dne stěžovatel udělil obsahově identickou plnou moc rovněž označenou jako „plná moc omezená“, a to „jako zvláštní – omezenou plnou moc k zastupování před správcem daně ve věci kontroly zahájené dne 31. 8. 2006 na daň z přidané hodnoty, protokolem ústním jednáním čj. 160099/06/384932/7067“. Konečně dne 14. 3. 2007 stěžovatel udělil stejné osobě plnou moc také označenou jako „plná moc omezená“, a to „jako zvláštní – omezenou plnou moc

ke zastupování za společnost ke všem úkonům za společnost a jménem společnosti před správcem daně s výjimkou podávání řádných daňových příznání“.

Pro účely aplikace § 17 odst. 7 daňového řádu v posuzované věci je nutno posoudit, zda je předmětná plná moc omezená, či neomezená, a to s ohledem na právní úpravu § 10 odst. 3 daňového řádu doplněnou shora naznačenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Zároveň je však třeba posoudit, zda se jedná o plnou moc všeobecnou (univerzální), udělenou pro celé daňové řízení, nebo plnou moc speciální.

Pokud jde o posouzení (ne)omezenosti plných mocí udělených v předmětném řízení, Nejvyšší správní soud uvádí, že tyto plné moci byly nepochybně neomezené. Dle § 10 odst. 3 daňového řádu *a contrario* nemůže být plná moc, která neobsahuje přesné určení jejího rozsahu, např. výčet úkonů, k nimž je zmocněnec oprávněn, ani směrnice či pokyny k jejich provedení ve smyslu shora cit. nálezu Ústavního soudu, omezenou plnou mocí. Krajský soud proto nepochybil, přitakal-li správním orgánům v posouzení předmětných plných mocí jako neomezených.

K posouzení speciality plných mocí Nejvyšší správní soud uvádí, že plné moci udělené dne 30. 11. 2006 byly výslovně vázány na daňové kontroly prováděné správcem daně u stěžovatele. Jednalo se tedy o plné moci speciální, které opravňovaly zmocněnce pouze k realizaci úkonů (jinak nespecifikovaných, tedy všech) v rámci prováděných daňových kontrol. Nelze než podotknout, že daňovou kontrolu nelze ztotožnit s pojmem „*celé daňové řízení*“ ve smyslu § 17 odst. 7 daňového řádu (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 - 60, č. 437/2005 Sb. NSS). Pro úplnost je možno dodat, že plná moc udělená stěžovatelem dne 14. 3. 2007 je naopak plnou mocí všeobecnou, protože byla udělena pro všechny úkony před správcem daně s výjimkou podávání daňových příznání.

Zbývá tedy posoudit, zda správce daně pochybil, doručil-li rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku uvedenému ve zprávách o daňové kontrole ze dne 5. 3. 2007, čj. 43028/07/384931/1258, pouze zmocněnci stěžovatele. Zároveň je nutno zabývat se otázkou, zda taková případná procesní vada byla způsobilá ovlivnit zákonnost meritorního rozhodnutí žalovaného.

Správní orgány i krajský soud správně posoudily plné moci udělené stěžovatelem jako neomezené, pochybily však v případě aplikace § 17 odst. 7 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení je možno doručovat jen zmocněnci příjemce tehdy, byla-li mu udělena neomezená plná moc na celé daňové řízení. Z dosavadní argumentace Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že plné moci ze dne 30. 11. 2006, které byly s ohledem na datum vydání předmětného procesního rozhodnutí pro správce daně rozhodné, jsou svojí povahou neomezené, ale speciální, protože nebyly uděleny pro celé daňové řízení. Stěžovateli lze proto přisvědčit, že správce daně neaplikoval § 17 odst. 7 daňového řádu správně a zatížil řízení vadou, doručil-li předmětné procesní rozhodnutí pouze zmocněnci.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda popsané procesní pochybení mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se přitom nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (přiměřeně srov. rozsudek ze dne 14. 10. 2005, čj. 6 Ads 57/2004 - 59, www.nssoud.cz).

V posuzované věci se stěžovatel v odvolání, v žalobě i v kasační stížnosti omezil na poukaz na tuto procesní vadu, ale nenabídl argumenty, jak namítané pochybení ovlivnilo

zákonnost napadeného rozhodnutí. Z jeho postupu je zřejmé, že byl svým zmocněncem seznámen s obsahem procesního rozhodnutí ze dne 5. 3. 2007.

Nejvyšší správní soud zastává názor o jednotnosti daňového řízení (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Daňový subjekt není v odvolacím řízení zbaven možnosti vyjadřovat se k pochybením, která mu vytkl správce daně, namítat jejich nesprávnost, zpochybňovat je navrhováním dalších důkazů a navrhopat důkazy ke svým tvrzením. Může tak učinit kdykoliv po seznámení s výsledky uvedenými ve zprávě o daňové kontrole a zejména v průběhu odvolacího řízení.

Stěžovatel v posuzované věci zcela rezignoval na to, aby se před vydáním dodatečných platebních výměrů a zejména v odvolacím řízení vyjádřil k výsledkům uvedeným ve zprávách o daňové kontrole a poukázal na důvody, proč považuje tyto výsledky za nesprávné. Ve všech úkonech se omezil pouze na konstatování procesního pochybení správce daně. Nadto byl stěžovatel výzvou ze dne 22. 3. 2007, čj. 66437/07/384931/1258, doručenou zmocněnci, předvolán k ústnímu jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. V tomto případě již nemůže být o účinném doručení výzvy pochyb, protože dne 14. 3. 2007 byla správci daně dodána plná moc neomezená pro celé daňové řízení. I zde stěžovatel reagoval jen poukazem na vadné doručení procesního rozhodnutí ze dne 5. 3. 2007 a nijak nezpochybnil výsledky daňové kontroly.

Stěžovatel se tedy nijak nevyjádřil k výsledkům uvedeným ve zprávě, ač s nimi byl seznámen, a v žádné další procesní fázi nenamítl jejich nesprávnost. Za této situace nelze mít bez dalšího za to, že by pochybení správce daně mělo vliv na rozhodnutí ve věci samé, tím méně pak rozhodnutí žalovaného vydané v odvolacím řízení. Jinak by tomu bylo, kdyby z některého z dalších procesních kroků stěžovatele bylo seznatelné, proč považuje výsledky daňové kontroly za věcně nesprávné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 103/2005 - 65, www.nssoud.cz). V posuzované věci však stěžovatel takové vyjádření neučinil ani v daňovém řízení, ani v následném soudním řízení správním. Přestože tedy Nejvyšší správní soud shledal v postupu správních orgánů procesní pochybení, stížní námitky nepřisvědčil.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou o provedení daňové kontroly v rozporu se standardy vyslovenými v nálezů Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

V jeho odůvodnění Ústavní soud vyslovil, že „státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem, který již svou povahou představuje zásah do základního práva na vlastnictví, jež zároveň legitimuje. 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 sbora uvedená tzv. informační autonomie jednotlivce (...). Z těchto ústavněprávních hledisek se daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé.“

Ústavní soud také konstatoval, že „(j)edním z procesních oprávnění, jímž je správce daně v průběhu daňového řízení nadán, je i daňová kontrola. (...) Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že "vyšetřovací" charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitlivější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce. (...) Takové omezení,

kromě toho, že musí být stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. V podmínkách materiálního právního státu je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl.“

V tomto ohledu Ústavní soud shledal „analogii s řízením trestním, v němž k omezení jednotlivce a realizaci vyšetřovacích pravomocí orgánů činných v trestním řízení nestačí prostá skutečnost, že cílem jejich činnosti je odhalovat a stíhat trestnou činnost, ale teprve skutečnost, že zde existuje konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní jednatel se dopustil protiprávního jednání. (...) Každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity.“

Konečně Ústavní soud uvedl, že „(v) případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc "na zkoušku". Vyloučení svévole zde má pak ještě jeden rozměr. V případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na "presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátí, a proto je možné - bez toho, že by zde existovalo konkrétní podezření správcem daně formulované - jeho daňovou povinnost přezkoumat a prověřit. Takový přístup by ovšem předpokládal, že daňovou kontrolu by měli správci daně provádět automaticky u všech daňových subjektů. Prvek libovůle a nabídkosti by byl v takovém případě dán i výběrem subjektů, u nichž je daňová kontrola prováděna, není-li a nemusela-li by být odůvodněna existencí konkrétního podezření.“

Stěžovatel tuto stížní námitku neuplatnil v rámci žalobních bodů (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

V minulosti se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil, že „(u)stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci 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 první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponese případné nepříznivé následky s tím spojené. Korelativ takto zavedené koncentrace řízení, vyjádřeny slovy „ať tak učinit mohl“, je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdy by její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální. O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.“ (rozsudek ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS).

V posuzované věci je zřejmé, že stěžovatel nemohl při podání žalob předvídat zásadní obrat v rozhodovací praxi, představovaný nálezem Ústavního soudu. Proto se Nejvyšší správní soud touto stížní námitkou mohl zabývat.

Dále Nejvyšší správní soud posuzoval otázku závaznosti uvedeného právního názoru Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud připomíná, že dle článku 89 odst. 2 Ústavy jsou „(v)ykonaatelná rozhodnutí Ústavního soudu...závazná pro všechny orgány i osoby“.

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 nález 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 nález 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 přípodobnitelných 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 číněno 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; nevypovídala 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 nevypovídání 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 nálezů 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 nálezů 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 „toto 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“ (nález 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 nejméně respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též shora uvedená tzv. informační autonomie jednotlivce“ (srov. nález 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 očitají 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 poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy ČR)“ (shora cit. nález 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 svého 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. nálezy 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 vplynuly 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 vytýkacího řízení dle § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty s vytýkacím 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 nabodilé 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 vytýkací 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 vytýkacího 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 zkrátil, 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 nějž probíhá kontrola, zkrátil 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, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, čj. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, čj. 2 Aps 3/2006 - 53, www.nssoud.cz).

Nevyužije-li daňový subjekt možnosti bránit se podle něj 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 správního 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 soublasit 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.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel při plném respektu k dlouhodobé judikatuře Ústavního soudu, včetně nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, že daňová kontrola ve věci stěžovatele nebyla zahájena nezákonně. Případné odchýlení se od citovaného nálezu se vedle shora nastíněné argumentace opírá o rovněž dříve zmíněnou odlišnost posuzovaných věcí. Ani tato stížní námitka tedy není důvodná.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu zákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. října 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu