



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **CeWe Color, a. s.**, se sídlem Kloknerova 24, Praha 4 - Chodov, zastoupena Ing. V. S., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2007, č. j. 10490/07-1200-505957, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2009, č. j. 15 Ca 194/2007 - 66,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2009, č. j. 15 Ca 194/2007 - 66, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :**I.****Vymezení věci**

[1] Finanční úřad v Teplicích (dále jen „správce daně“) zahájil dne 26. 1. 2005 u společnosti FotoStar s. r. o. kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 3. 2004. Tato společnost následně v průběhu řízení o žalobě zanikla sloučením se společností CeWe Color, a. s., na níž přešlo jmění zaniklé společnosti.

[2] Na základě rozsáhlých zjištění správce daně shrnutých ve zprávě o daňové kontrole byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 11. 2006, č. j. 171954/06/210913/0170, doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 3. 2004. Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které však žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu. Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející dodatečný platební výměr pro nezákonnost. Nezákonnost těchto rozhodnutí spatřoval krajský soud v tom, že jimi byla

pravomocně vyměřena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud nepřistoupil k přezkoumání prekluze práva doměřit daň na základě námitky žalobkyně, uplatněné až v několikátém doplnění žaloby, nýbrž z úřední povinnosti. Při hodnocení této otázky vycházel krajský soud z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle něhož tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla. Ústavní soud dále v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, judikoval, že má-li být daňová kontrola skutečně úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití. Ze strany správního orgánu musí být dána konkrétní pochybnost, pro kterou se provádí daňová kontrola.

[4] Po přezkoumání obsahu protokolu ze dne 26. 1. 2005, č. j. 12489/05/210932/0140, o zahájení daňové kontroly dospěl krajský soud k závěru, že daňová kontrola nebyla provedena v souladu se zákonem a ústavními principy. Předmětný protokol totiž neosvědčuje existenci důvodů, resp. existenci podezření správce daně, že daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla krácena. Dle názoru krajského soudu trpí úkon daňové kontroly v daných případech zásadním nedostatkem, pro který jej lze hodnotit jako ryze formální, a proto neústavní. Jde o nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení žalobkyni, jakož i jejich vyjádření v protokolu o ústním jednání ze dne 26. 1. 2005. Neústavnost takového postupu nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke krácení daně ze strany žalobkyně skutečně došlo, a to proto, že daňová kontrola představuje jeden (nedělitelný) procesní úkon a že „osvědčující“ důkazy byly opatřeny protiústavním postupem. Krajský soud se neztotožnil s opačným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46. Základní principy právního státu zakotvené v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy nelze vztahovat jen na fyzické osoby, ale je nutné je vykládat zcela obecně ve vztahu ke všem subjektům práva. Omezení dopadu předmětného nálezu Ústavního soudu pouze na fyzické osoby by zakládalo ničím neodůvodněnou rozdílnost v postavení daňových subjektů v daňovém řízení. Daňový řád přiznává zásadně všem daňovým subjektům bez rozdílu stejné procesní postavení. Zahájením daňové kontroly dne 26. 1. 2005 nedošlo k stavění běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

[5] Vydáním platebního výměru nedochází dle krajského soudu k přerušení běhu prekluzivní lhůty (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94). Rovněž tak odpověď na žádost o sdělení důvodu rozdílu (§ 32 odst. 2 daňového řádu) ze dne 30. 11. 2006 není úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty, neboť není výrazem procesní aktivity správce daně ve smyslu usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 2 Afs 52/2005 - 94. Žádný další úkon před uplynutím prekluzivní lhůty již nebyl správcem daně ani žalovaným učiněn. Další úkony správce daně, ke kterým došlo v průběhu odvolacího řízení, již nemohou mít v dané věci z hlediska prekluze práva doměřit daň žádný význam, neboť k nim došlo až po marném uplynutí prekluzivní lhůty, tj. po 31. 3. 2007.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost, kterou následně na výzvu soudu doplnil o konkrétní důvody. Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že ji podává z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítá, že krajský soud vycházel z nálezů sp. zn. I. ÚS 1835/07 a I. ÚS 1611/07 a rozsudků NSS č. j. 1 Afs 145/2008 - 135 a sp. zn. 2 Afs 69/2004, aniž by se zabýval kauzou samotnou z hlediska

jejích specifik, spisovým materiálem a skutečnostmi rozhodnými pro posouzení zákonnosti rozhodnutí. Stejně tak krajský soud pominul závěry rozsudku NSS č. j. 8 Afs 46/2009 - 46. Právní názor vyslovený v nálezů sp. zn. I. ÚS 1835/07 je zcela ojedinělý, byl vysloven pouze v jediném nálezů, přičemž předsdkyně rozhodujícího senátu podala k tomuto nálezů odlišné stanovisko. Tento právní názor nepředstavuje konstantní judikaturu Ústavního soudu či soudů správních, navíc je rozporný s právní úpravou daňového řádu. Nález nebyl uveřejněn ve Sbírce zákonů, přitom právě tímto uveřejněním by mohl dát Ústavní soud jasně najevo, že jeho názor má všeobecný význam.

[7] Dle stěžovatele je nutné zodpovědět otázku, zda předmětný nález je rozhodnutím zásadním v tom smyslu, že je v něm dán výklad, který je možno obecně vztáhnout na všechny případy, v nichž je při rozhodování aplikována stejná právní norma. Pokud by se mělo jednat o obecné pravidlo, jde skutečně o zásadně nový přístup a ani správce daně nemohl předpokládat v době zahájení daňové kontroly v roce 2006, že dojde k takovému výkladovému posunu v otázce zahájení daňové kontroly. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na zásadu předvídatelnosti soudních rozhodnutí.

[8] Z nálezů není zřejmé, nakolik konkrétní má být podezření správce daně, zda stačí výpověď osoby přezvědne, anonymní podání, nesrovnalosti u jiného daňového subjektu, který s kontrolovaným daňovým subjektem obchoduje atd. Jestliže by daňová správa přijala názor obsažený v nálezů sp. zn. I. ÚS 1835/07, byl by popřen § 31 odst. 9 daňového řádu, který ukládá důkazní povinnost daňovému subjektu. Na základě zmiňovaného nálezů lze však dovodit, že daňová správa by musela daňový subjekt nejen kontrolovat, ale i vyhledávat jeho daňové povinnosti. Ve vztahu k časové působnosti rozhodovací činnosti soudů stěžovatel poukazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 8 As 47/2005. Stěžovatel se domnívá, že nález vydaný v roce 2008 nelze aplikovat na kontrolu zahájenou v roce 2005.

[9] Stěžovatel dále v kasační stížnosti obsáhle cituje z odlišného stanoviska předsdkyně senátu JUDr. Ivany Janů k nálezů sp. zn. I. ÚS 1835/07, s nímž se stěžovatel ztotožňuje a odkazuje na něj. Stěžovatel z tohoto odlišného stanoviska přebírá tu část argumentace zabývající se odlišnostmi mezi daňovou kontrolou a výzvou dle § 43 daňového řádu a poukazující na striktní podmínky vztahující se k daňové kontrole, které dovodila judikatura.

[10] Stěžovatel dále uvádí, že většina daňových subjektů uznává možnost provést daňovou kontrolu i bez uvedení konkrétního důvodu, tj. preventivní funkci daňové kontroly. Pregnantní formulace důvodů pro zahájení daňové kontroly by mařila její preventivní funkci a mohla by vést ke snížení platební morálky daňových subjektů. Znamenalo by to totiž, že by správce daně musel již před zahájením daňové kontroly nashromáždit určité důkazní prostředky, které by ho k takovým konkrétním pochybnostem či podezřením vedly. Z nálezů Ústavního soudu plyne, že daňová kontrola je nástrojem k postižení již předem známého daňového deliktu. Toto pojetí se však zcela mívá s koncepcí daňového řádu a jeho aplikací v praxi. Ze základních zásad, daňového řádu a ani z práva daňového subjektu na informační autonomii neplyne požadavek, aby preventivní úkon musel být podmíněn konkrétním podezřením na nedostatečné splnění daňové povinnosti.

[11] Dle odpovědi na dotaz Ministerstva financí učiněného prostřednictvím Evropské organizace daňových správ (IOTA) u daňových správ jiných zemí je zcela jednoznačné, že v dotčených zemích je možné zahájit daňovou kontrolu bez uvedení soudem požadovaných apriorních důvodů.

[12] Nezákonnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud opřel svůj právní závěr o názor vyjádřený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Je zřejmé, že v tomto nálezu Ústavní soud ve svých závěrech zcela odhlédl od principu obsaženého v § 16 odst. 8 daňového řádu, dle něhož je správce daně povinen přihlídnout při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Jedná se přitom o okolnosti mající pro daňový subjekt pozitivní význam při dodatečném stanovení základu daně. Právě tento princip byl správcem daně aplikován v kauze, k níž se nálezu vztahuje.

[13] S odkazem na rozsudky NSS č. j. 2 Afs 69/2004 - 52 a č. j. 7 Aps 6/2006 - 93 stěžovatel argumentuje, že zahájení daňové kontroly je úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, kterým dochází k přerušení běhu prekluzivní lhůty.

[14] Stěžovatel shrnuje, že daňová kontrola byla v těchto věcech zahájena jako úkon ústavně konformní, správný, určitý a srozumitelný, a proto založila nový běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 daňového řádu. Na podporu těchto tvrzení lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 114/2008 - 177 ze dne 31. 7. 2009, či Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 41/2009 ze dne 10. 6. 2009.

[15] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že kdyby soud nesprávně neposoudil zahájení daňové kontroly jako úkon, který nebyl proveden v souladu se zákonem a ústavními principy, nemohl by dospět k závěru, že došlo k pravomocnému doměření daně až po uplynutí prekluzivní lhůty a nezrušil by rozhodnutí stěžovatele a správce daně z moci úřední.

[16] Na závěr stěžovatel uvádí, že v kontextu výše uvedených námitek napadá i výrok o náhradě nákladů řízení. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalobkyně

[17] Žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 2. 4. 2010 ke kasační stížnosti uvedla, že souhlasí s právním názorem krajského soudu, neboť tento názor respektuje dosud platné stanovisko Ústavního soudu k dané otázce. Tentýž názor reflektuje i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2009, č. j. 31 Ca 157/2007 - 53. Ve světle nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je nutno považovat postup správce daně v předmětné daňové kontrole za nezákonný, neboť kontrola byla zahájena nezákonným způsobem. V souladu s tímto právním názorem rozhodl i Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 20. 10. 2009, č. j. 44 Ca 100/2009 - 29. Žalobkyně si je vědoma toho, že Nejvyšší správní soud vydal dne 26. 10. 2009 rozhodnutí, které obsahuje odlišný názor oproti nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Je však toho názoru, že dokud nebude předmětný nálezu revidován ze strany samotného Ústavního soudu, je z něj třeba v obdobných kauzách vycházet a respektovat jej jako ústavně konformní výklad § 16 daňového řádu. Na závěr žalobkyně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Jádrem jediné kasační námitky je posouzení právní otázky, zda byla daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem, a tudíž zda má tento úkon za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., část **IV.A.**]. Ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti dále hovoří o nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů [důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], má tím v podstatě na mysli pouze to, že jestliže by se výše uvedená kasační námitka dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ukázala opodstatněnou, nebyl by dán důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele krajským soudem. Nejvyšší správní soud přihlédl z úřední povinnosti k vadě řízení před krajským soudem, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí (§ 109 odst. 3 s. ř. s., část **IV.B.**).

IV.A.

Zákonnost zahájení daňové kontroly, prekluze práva doměřit daň

[20] Nejvyšší správní soud ověřil ve správním spisu, že protokol o ústním jednání ze dne 26. 1. 2005, č. j. 12489/05/210932/0140, jímž byla u žalobkyně zahájena kontrola mimo jiné daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 3. 2004, obsahuje pouze poučení žalobkyně o jejích právech a povinnostech během daňové kontroly (§ 16 daňového řádu). Žalobkyně byla dále upozorněna na možnost uložení pokuty dle § 37 daňového řádu, pokud nesplní ve stanovených lhůtách povinnosti nepeněžitě povahy. Dále byla žalobkyně poučena o tom, že až do ukončení daňové kontroly nemůže podat dodatečné daňové přiznání (§ 41 odst. 2 daňového řádu). Správce daně předal žalobkyni pověření ředitele správce daně č. 5/2005 k zahájení a provedení daňové kontroly. Protokol o ústním jednání neobsahuje žádné důvody, které vedly správce daně k zahájení daňové kontroly.

[21] Podstatou nyní projednávané kasační stížnosti je právě otázka, zda zahájení daňové kontroly bez toho, že by byly daňovému subjektu sděleny důvody pro její zahájení, je v souladu se zákonem a ústavním pořádkem. S touto otázkou úzce souvisí hodnocení provedené daňové kontroly z pohledu § 47 odst. 2 daňového řádu, tedy zda takováto kontrola je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty. Tyto otázky řešil Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (přístupný na <http://nalus.usoud.cz>), o něž krajský soud opřel své rozhodnutí a z jehož odůvodnění krajský soud rozsáhle cituje ve svém rozsudku. Otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v tomto nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 ve věci *NEW ONTARIO s. r. o.* (publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS), a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 ve věci *E. T. Holding, spol. s r. o.* (publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS), na něž navázal rozsudek ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54 ve věci *CIKO s. r. o.*, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70 ve věci *HOFFMANN spol. s r. o. Chrudim* (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz).

[22] Pokud jde o závaznost nálezů Ústavního soudu, je třeba důrazně odmítnout tezi stěžovatele, že závaznost nálezů sp. zn. I. ÚS 1835/07 je oslabena tím, že nebyl publikován ve Sbírce zákonů ani Sbírce nálezů a usnesení. K otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu se Nejvyšší správní soud v obecné rovině vyslovil v rozsudku ve věci *E. T. Holding* (cit. v bodě [21] shora): „[P]rávní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva.“ V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dále cituje z nálezů

sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007 (N 190/47 SbNU 465), dle něhož „[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 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 nalézáni konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře.“

[23] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ve věci *E. T. Holding* vyšel z rozsudku NSS ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, dle něhož „jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; 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.“

[24] V návaznosti na tato východiska dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *E. T. Holding* k závěru, že náleze sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypovídá se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, „který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zabírání a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námítky 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 zabírání daňové kontroly, pokud byla zabírána toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.“ Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud se i v nyní projednávaných věcech domnívá, že z právě předestřených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu. Důvodem pro odchýlení se od právního názoru vyjádřeného v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 není ta skutečnost, že náleze byl vydán ve věci daňové kontroly provedené u fyzické osoby, kdežto v nyní projednávané věci je daňovým subjektem právnická osoba (k tomu viz opět rozsudek ve věci *E. T. Holding*).

[25] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (cit. v bodě [21] shora) považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv

kontroly prováděné v oblasti veřejné správy. Naproti tomu vytýkácí řízení dle § 43 daňového řádu je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytýkácího řízení je, že vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně musí ve výzvě dle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102). Zásadním rozdílem mezi daňovou kontrolou a vytýkácím řízením je, že v případě vytýkácího řízení daňový řád vyžaduje, aby správce daně před jeho zahájením disponoval konkrétními pochybnostmi a sdělil je daňovému subjektu. Na tuto skutečnost poukazuje i odlišné stanovisko předsedkyně senátu JUDr. Ivany Janů k nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. JUDr. Ivana Janů ve svém odlišném stanovisku, stejně jako následně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *E.T. Holding*, odmítly nahlížet na daňovou kontrolu jako na formu trestního obvinění. Na této myšlence je naopak postaven již několikrát zmiňovaný nálezný sp. zn. I. ÚS 1835/07.

[26] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně byl oprávněn zahájit u žalobkyně daňovou kontrolu, aniž disponoval konkrétním podezřením, že žalobkyně přiznala svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. Správce daně nebyl tudíž povinen sdělit žalobkyni důvody pro zahájení daňové kontroly. Tento právní názor přitom ob stojí i v testu proporcionality (v podrobnostech viz judikatura NSS cit. v bodě [21] shora, zejména rozsudek ve věci *E. T. Holding*). Daňová kontrola provedená u žalobkyně byla zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem a představuje úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové prekluzivní lhůty, neboť byl učiněn zcela nepochybně v průběhu původní lhůty k vyměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly dne 26. 1. 2005 založilo běh nové prekluzivní lhůty, která uplynula dnem 31. 12. 2008. Daň z příjmů právnických osob za kontrolované zdaňovací období byla žalobkyni pravomocně doměřena dne 4. 9. 2007. Je tedy zcela zřejmé, že daň byla žalobkyni doměřena v rámci prekluzivní lhůty (viz rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud již pro nadbytečnost nemusel zvažovat, zda rovněž některé z úkonů provedených správcem daně v průběhu odvolacího řízení nepřerušily prekluzivní lhůtu a nezaložily běh lhůty nové.

[27] Na závěr Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2009, č. j. 31 Ca 157/2007 - 53, jehož závěru se žalobkyně dovolává na podporu svých tvrzení, byl zdejším soudem zrušen rozsudkem č. j. 1 Afs 84/2009 - 90 (cit. v bodě [21] shora). K tomu lze doplnit, že judikatura krajských soudů nezavazuje Nejvyšší správní soud při jeho rozhodovací činnosti, neboť je to právě tento soud, kdo je povolán k sjednocování judikatury a zajišťování zákonnosti rozhodnutí krajských soudů cestou rozhodování o kasačních stížnostech (§ 12 odst. 1 s. ř. s.).

[28] Tato kasační námitka je tedy důvodná.

IV.B.

Vada řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí

[29] Nejvyšší správní soud dále musel z úřední povinnosti přihlídnout i k vadě řízení před krajským soudem, která mohla mít vliv na zákonnost rozsudku (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Tato vada spočívá v tom, že krajský soud nezaslal stěžovateli na vědomí podání žalobkyně ze dne 1. 6. 2009 označené jako III. doplnění žaloby (č. l. 60 - 62 soudního spisu).

[30] Nejvyšší správní soud předesílá, že zásada rovnosti účastníků řízení je ukotvena v § 36 odst. 1 s. ř. s., dle něhož je soud povinen poskytnout účastníkům stejné možnosti k uplatnění jejich práv. Doručováním vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům se Nejvyšší správní soud velmi podrobně zabýval v rozsudku ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007 - 90. Podle tohoto rozsudku je komunikace mezi soudem a účastníky upravena v § 74 s. ř. s., tímto ustanovením se však nevyčerpává. Je především nezbytné vycházet ze zásady rovnosti zbraní v soudním řízení jakožto jedním z aspektů práva na spravedlivý proces. Pokud soud rozhoduje o věci samé bez jednání, je nezbytné, aby účastníci řízení měli k dispozici všechny podklady, ze kterých bude soud při samotném rozhodování vycházet. Účastníci řízení mohou legitimně očekávat, že budou soudem dotázáni, zda určitý dokument vyžaduje jejich specifické vyjádření. V rozsudku č. j. 2 Afs 91/2007 - 90 jsou uvedeny jednotlivé okolnosti, ke kterým je nutno přihlížet při hodnocení intenzity vady řízení spočívající v tom, že soud nedoručil vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům. Rozhodující je, zda vyjádření mělo za cíl ovlivnit rozhodnutí soudu, zda soud z něho ve svém rozhodnutí vyšel, do jaké míry opřel výrok a odůvodnění rozhodnutí o obsah vyjádření a zda bylo ve věci nařízeno jednání. Shodně rozhodl Nejvyšší správní soud o této otázce v rozsudku ze dne 5. 6. 2008, č. j. 1 Afs 20/2008 - 152 ve věci *Lumius, spol. s r. o.*, rozsudku ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 118/2009 - 76, nebo rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 As 85/2009 - 108 ve věci *STAVBA, k. s.*

[31] Ze soudního spisu vyplývá, že žalobkyně vnesla do soudního řízení otázku zákonnosti zahájení daňové kontroly podáním ze dne 19. 5. 2009 označeným jako II. doplnění žaloby (č. l. 48 - 51). V něm s odkazem na nálezný sp. zn. I. ÚS 1835/07 tvrdila, že daňová kontrola byla zahájena protiústavním způsobem, což má za následek její nezákonnost. Z toho důvodu k ní nelze přihlížet, stejně jako k jejímu výsledku a zjištěním správce daně. Toto doplnění žaloby obdržel stěžovatel od krajského soudu dne 27. 5. 2009 (viz doručka založená na č. l. 59). Poté zaslala žalobkyně krajskému soudu podání ze dne 1. 6. 2009 označené jako III. doplnění žaloby (č. l. 60 - 62). V tomto podání žalobkyně navázala na podání ze dne 19. 5. 2009. Doslovně uvedla: *„Nezákonnost daňové kontroly má jeden zásadní důsledek, který žalobkyně v uvedeném doplnění žaloby naznačila a který je potřeba více rozvést. Tím důsledkem je skutečnost, že k této daňové kontrole nelze pro její nezákonnost vůbec přihlídnout a není možné ji považovat za úkon, který ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. [...] přerušuje běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně.“* Žalobkyně dále uvedla, že vznáší námitku prekluze. V podání rovněž citovala z rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2008, sp. zn. 8 Afs 48/2006, dle něhož vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty zatěžuje řízení vadou, která vylučuje možnost jakéhokoliv pokračování v daňovém řízení a jeho završení rozhodnutím. Toto podání bylo zcela nepochybně učiněno žalobkyní s cílem ovlivnit rozhodnutí soudu ve věci samé. Ačkoliv otázku nezákonnosti zahájení daňové kontroly vnesla žalobkyně do řízení již podáním ze dne 19. 5. 2009, sama považovala za důležité doplnit jej o zcela jasně formulovanou a odůvodněnou námitku prekluze práva doměřit daň.

[32] Krajský soud toto podání žalobkyně nedoručil stěžovateli, ve věci rozhodl bez jednání a rozsudek ze dne 30. 11. 2009 doručil stěžovateli dne 1. 12. 2009. Zástupce stěžovatele osobně převzal III. doplnění žaloby ze dne 1. 6. 2009 až dne 7. 12. 2009, kdy se bez výzvy dostavil ke krajskému soudu (č. l. 74). Krajský soud shrnul podání žalobkyně ze dne 1. 6. 2009 ve dvou odstavcích na straně 8 rozsudku. Prekluze práva doměřit daň, kterou žalobkyně v tomto podání explicitně namítla, se stala stěžejním důvodem rozsudku krajského soudu.

[33] Lze tedy shrnout, že podání žalobkyně ze dne 1. 6. 2009 mělo za cíl ovlivnit rozhodnutí soudu, soud jeho obsah v rozsudku zrekapituloval a v podání obsažená argumentace je jediným důvodem, na němž spočívá zrušující rozsudek krajského soudu. Krajský soud zatížil řízení vadou. Důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu je jen taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost jeho výroku. Vada musí dosahovat takové intenzity, že nelze s určitostí říci,

že pokud by nenastala, byl by výrok rozhodnutí totožný (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008, č. j. 1 Afs 11/2008 - 72). Zásada rovnosti účastníků řízení a s ní související právo vyjádřit se k relevantním přednesům účastníků je jedním z pilířů soudního řízení správního a ostatně řízení před soudy vůbec. Krajský soud porušil tuto zásadu v daném řízení tak závažným způsobem, že nelze jednoznačně vyloučit, že tato vada nemohla mít vliv na zákonnost rozsudku (shodně rozsudek ve věci *STAVBA, k. s.*, cit. v bodě [30] shora).

[34] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že k prekluzi práva doměřit daň je soud povinen přihlídnout i bez námítky. Ostatně krajský soud v rozsudku uvedl, že se touto otázkou zabýval z úřední povinnosti. Byla-li však tato otázka vnesena do řízení žalobkyní, měl stěžovatel právo vyjádřit se k ní (srov. rozsudek ve věci *STAVBA, k. s.*). Tento závěr platí tím spíše, že důvod zrušujícího rozsudku plně koresponduje s obsahem podání žalobkyně ze dne 1. 6. 2009. Stěžovatel nedostal od krajského soudu příležitost vyjádřit se k otázce prekluze práva doměřit daň, ačkoliv s ohledem na obsah podání žalobkyně bylo zřejmé, že se krajský soud bude muset touto otázkou zabývat a vypořádat se s ní.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[35] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[36] V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. května 2010

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu