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 žalobce **T. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7165/2001/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2011, č. j. 29 Af 26/2010 - 224,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7165/2001/FŘ/130, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem ve Zlíně dne 30. 8. 2001, pod č. j. 174540/01/303912/2629, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1997 ve výši 328 174 Kč. Doměření daně se týkalo žalobcem přijatých daňových dokladů č. 9/97 ze dne 18. 10. 1997, č. 10/97 ze dne 23. 10. 1997, č. 11/97 ze dne 8. 11. 1997, č. 12/97 ze dne 2. 12. 1997, a č. 13/97 ze dne 3. 12. 1997, vystavených společností HAŠ v. o. s., za opravené formy a opravené převíjecí vozíky.

[2] Uvedené rozhodnutí žalovaného spolu s dalšími sedmi rozhodnutími, jimiž žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům za ostatní zdaňovací období roku 1997 a za všechna zdaňovací období roku 1998, napadl žalobce vzhledem ke shodnému skutkovému

základu jednou žalobou. Krajský soud v Brně usnesením ze dne 8. 10. 2003, č. j. 29 Ca 120/2003 - 42, žaloby proti jednotlivým rozhodnutím vyloučil do samostatných řízení.

[3] Žalobce namítal, že žalovaný se zcela nesprávně zaměřil na zjišťování, zda subdodavatelé uvedení společnostmi HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o., skutečně práce na opravách forem prováděli. Prokazování takových skutečností však bylo nad rámec povinností rozumně uložitelných žalobci, neboť ten již nebyl s těmito dalšími subjekty v žádném kontaktu a nemůže doložit, zda a jakým způsobem byly práce těmito subjekty prováděny. Podle žalobce bylo rozhodující, zda společnosti HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o., kterým byly tyto náklady hrazeny, zajistily pro žalobce, ať již jakýmkoliv způsobem, opravu forem v jím uváděném rozsahu. Při správném hodnocení důkazů pak měl žalovaný dojít k závěru, že výše uvedené společnosti tyto opravy zajišťovaly. Žalobce konkrétně napadl žalovaným provedené hodnocení svědeckých výpovědí svědků H., C., H1. a Z. Dále uvedl, že neúspěšně navrhl provedení důkazů znaleckým posouzením prováděných oprav, ze kterého by vyplynula pravdivost jeho tvrzení, že práce prováděné společností Zbrojovka Jablůnka a. s., byly pouze částí prací prováděných na formách, zatímco další části oprav musel provádět jiný subjekt. Navrhl též další důkazy ke způsobu dopravy segmentů jeho dodavatelům. K závěru uvedenému v napadeném rozhodnutí ohledně nesprávného přiřazení jednotlivých faktur k fakturám pro společnost Barum Continental, spol. s r. o., žalobce uvedl, že nebylo rozhodné, ke které faktuře byly jednotlivé práce přiřazeny; rozhodné bylo, že práce dalšími subdodavateli, musely být a také byly provedeny.

[4] Žalobce dne 26. 9. 2005, tedy již po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby o další žalobní body, doručil soudu ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 120/2003 (pod níž byla před krajským soudem projednávána jedna z žalob vyloučených k samostatnému řízení) repliku, která zčásti obsahovala konkretizaci žalobních bodů uplatněných řádně v žalobě, zčásti obsahovala nové žalobní body (zejména námitku prekluze daně).

[5] Krajský soud v Brně žalobu zamítl rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 425/2003 - 44. Tento rozsudek ke kasační stížnosti žalobce zrušil pro nepřezkoumatelnost Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 54/2006 - 86 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Dne 9. 5. 2007 bylo krajskému soudu doručeno podání žalobce ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 47/2007 (tedy opět ve věci, v níž se jednalo o doměření daně z přidané hodnoty žalobci, pouze za jiné zdaňovací období). Žalobce zde navrhl, aby soud vyslechl svědky H1., Z., V., C., H., K., V1. a H2., a to za účelem vyjasnění sporné otázky, tedy že Zbrojovka Jablůnka a. s. neprováděla pro žalobce všechny práce a ze strany ostatních dodavatelů se tak nejednalo o duplicitní fakturaci (jak tvrdí žalovaný). Finanční orgány postupovaly dle žalobce protiprávně; některé důkazy (výslechy svědků) hodnotily nesprávně, v rozporu s tím, co svědek sdělil, některé výpovědi nezmiňují (byly provedeny například jako místní šetření), některé osoby navržené žalobcem dokonce vůbec nepředvolaly a nevyslechnuly.

[7] Krajský soud po provedeném jednání žalobu opětovně zamítl rozsudkem ze dne 26. 6. 2007, č. j. 29 Ca 77/2007 - 26. Také toto rozhodnutí následně zrušil Nejvyšší správní soud, a to rozsudkem ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73. Nejvyšší správní soud shledal důvodnou kasační námitku, podle níž trpělo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností, protože se v něm krajský soud nijak nevypořádal se shora uvedeným podáním žalobce ze dne 9. 5. 2007. Kasačními námitkami vztahujícími se ke zjišťování a hodnocení skutkového stavu věci se z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud již dále nezabýval. Vyslovil se však ještě k námitce prekluze vyměření daně. Krajský soud danou námitku, obsaženou poprvé až v replice ze dne

26. 9. 2005, věcně nevypořádal s odkazem na skutečnost, že byla vznesena až po uplynutí žalobní lhůty. Stěžovatel oproti tomu námitku prekluze vyměření daně označil za námitku, kterou byl soud povinen zkoumat z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud dal v této otázce za pravdu krajskému soudu a konstatoval, že povinnost zabývat se prekluzí daně *ex offo* neměl. V této souvislosti odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161. *Obiter dictum* pak ještě poznamenal, že i kdyby v souzeném případě žalobce námitku prekluze uplatnil včas, nebyla by důvodná.

[8] Krajský soud i do třetice žalobu zamítl, a to rozsudkem ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 114/2008 - 86. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, opět zrušil rozsudek krajského soudu, tentokrát pro nevypořádání se s námitkou prekluze práva vyměřit daň. V mezidobí totiž došlo k podstatnému posunu judikatury vlivem rozhodovací činnosti Ústavního soudu k problematice *ex offo* přezkumu daňové prekluze (zejména nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Kasační námitky týkající se způsobu, jakým soud přistoupil k žalobním návrhům na výslech svědků, Nejvyšší správní soud jako nedůvodné zamítl.

[9] Krajský soud poté o věci rozhodl rozsudkem ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 114/2008 - 163. V něm opět popsal postupy žalovaného, které se týkaly dokazování a posouzení výpovědí navržených svědků, jakož i odůvodnění neprovedení některých svědeckých výpovědí. K otázce prekluze práva vyměřit daň zdůraznil, že v průběhu roku 2002 prováděly správní orgány v rámci odvolacího řízení řadu úkonů, výslechů svědků, jichž se žalovaný, respektive jeho zástupce účastnil a jejichž smyslem bylo upřesnění výsledku řízení, tedy správné stanovení daně. Tyto úkony, ve shodě s judikaturou Nejvyššího správního soudu, prolamují běh prekluzivní lhůty, a proto daň nebyla stanovena po jejím uplynutí. K námitce týkající se nesdělení konkrétních důvodů pro vedení kontroly (nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07) krajský soud uvedl, že se žalobcem uvedený nález Ústavního soudu na daný případ pro jeho specifika nevztahuje.

[10] Také posledně uvedené rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud zrušil, a to rozsudkem ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 109/2009 - 201. Rozsudek krajského soudu shledal nepřezkoumatelným pro nedostatečné vypořádání námitky týkající se nesdělení konkrétních důvodů pro vedení kontroly. Zdejší soud konstatoval, že aby mohl krajský soud definitivně uzavřít otázku prekluze práva, musí nejprve řádně zodpovědět a odůvodnit, zdali zahájení daňové kontroly v souzené věci proběhlo v intencích řádného procesu. Dospěje-li k závěru, že daňová kontrola byla zahájena řádným způsobem a že v materiálním slova smyslu je úkonem směřujícím k vyměření (či doměření) daně, pak teprve může spolehlivě uzavřít, že daňová povinnost byla řádně vyměřena v rámci prekluzivní lhůty.

[11] Krajský soud poté opětovně zamítl žalobu, a to v záhlaví specifikovaným rozsudkem, který je nyní předmětem přezkumu před Nejvyšším správním soudem. Po obsáhlé rekapitulaci dosavadního průběhu řízení konstatoval, že v souzené věci se jedná o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1997, lhůta pro vyměření daně by proto podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a v souladu s judikaturou Ústavního soudu (nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07) uplynula posledním dnem roku 2000. V roce 1999 však správce daně učinil úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., konkrétně zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Protokol o jejím zahájení ze dne 29. 6. 1999 podle krajského soudu splňuje všechny zákonné náležitosti, nadto nebyl sepisován ke konci prekluzivní lhůty, neobsahuje „písařské chyby“, ani se z něj nedá dovodit, že by byl sepsán „ledabyle a v chvatu“, jako tomu bylo v případě posuzovaném Ústavním soudem ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ústavní soud v označeném nálezu hodnotil konkrétní okolnosti v jím

projednávaném případu, které tímto se od nyní projednávané věci diametrální liší. Ze správního spisu dále vyplývá, že bezprostředně po zahájení daňové kontroly následovaly i další úkony správce daně související s takto zahájenou daňovou kontrolou (např. výzva správce daně k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti ze dne 16. 7. 1999). Tímto faktickým (nikoliv formálním) zahájením daňové kontroly tak došlo k prodloužení prekluzivní lhůty do 31. 12. 2002. I před uplynutím této lhůty však byly v dané věci činěny úkony opětovně přerušující běh prekluzivní lhůty (např. výzva správce daně ze dne 18. 4. 2002, vydaná v rámci probíhajícího odvolacího řízení podle § 31 odst. 9 a § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb.). Prekluzivní lhůta tak počala běžet znovu od konce roku 2002 a běžela až do konce roku 2005. Napadené rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci již v roce 2003, tedy jednoznačně před uplynutím prekluzivní lhůty.

[12] Ve vztahu k žalobcem namítané nutnosti sdělovat důvody pro zahájení daňové kontroly krajský soud dále odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 58, ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, a ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90. Konstatoval, že z uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu (vydané při znalosti předmětného nálezu Ústavního soudu) nelze učinit závěr o nutnosti sdělit konkrétní podezření či pochybnosti již při zahájení daňové kontroly. Pro obdobný závěr odkázal krajský soud rovněž na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10. V nynější věci měl navíc krajský soud za to, že dostatečným důvodem pro zahájení daňové kontroly byla skutečnost, že žalobce uplatnil nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tedy nárok vyžadující již ze své podstaty (plnění ze státního rozpočtu) řádné prokázání jeho oprávněnosti.

II.

[13] Žalobce (dále též „stěžovatel“) v kasační stížnosti namítl, že krajský soud neposoudil otázku „nezákonně zahájené daňové kontroly“ v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ústavní soud dle něj v uvedeném nálezu jasně formuloval ústavněprávní východiska řešení daného problému, kterými jsou zejména právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby, včetně práva na informační sebeurčení. Jelikož daňová kontrola představuje nejzávažnější zákonem dovolené narušení autonomní sféry jednotlivce, dospěl Ústavní soud k závěru, že takový závažný zásah musí sledovat určitý cíl a musí být ve vztahu k tomuto cíli přiměřený. To znamená, že takové narušení autonomní sféry jednotlivce musí mít jasný a předem seznatelný důvod, spočívající v konkrétních skutečnostech. V případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecný zájem státu na výběru daní.

[14] Odůvodnění rozsudku krajského soudu se dle stěžovatele s uvedenou argumentací Ústavního soudu míjí. Krajský soud sice odkázal na nedávnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, ta však přímo odporuje závěrům formulovaným Ústavním soudem, aniž by se s nimi vyrovnala „*na odpovídající ústavněprávní úrovni*“. Zatímco Ústavní soud akcentoval přirozenou svobodu jednotlivce, povinnost státu tuto svobodu plně respektovat, minimalizovat své zásahy do ní a tyto zásahy, zejména ty nejzávažnější, vždy odůvodnit, Nejvyšší správní soud zdůraznil možnost jednotlivce bránit se případné svévoli ze strany státu procesními prostředky [zásahovou žalobou dle zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Procesní prostředky ochrany nabízené Nejvyšším správním soudem nemohou dle stěžovatele nahradit to, že se jednotlivec o důvodech zásahu do jeho autonomní sféry dozví a že tedy bude schopen podrobit jednání orgánu veřejné moci testu proporcionality a případně se uchýlit pod ochranu soudní moci tam, kde zásah do autonomní sféry z hlediska testu proporcionality neobstojí. Ostatně i obecný soud by v řízení o zásahové žalobě sotva mohl poměřovat zásah orgánu veřejné moci testem proporcionality, pokud by žádné důvody takového zásahu nebyly formulovány. Tím je i dána odpověď na argument Nejvyššího správního soudu, že Ústavní soud nevyvrátil,

že sledovaného cíle (tj. minimalizace zásahů do autonomní sféry jednotlivce) nelze dostatečně dosáhnout těmito prostředky. Nelze, uzavírá stěžovatel, neboť bez znalosti důvodů zásahu vůbec nelze zvažovat, zda daný konkrétní zásah je minimálním nutným postupem státu vůči jednotlivci, či zda jde již o exces.

[15] Dle stěžovatele tedy krajský soud nerespektoval požadavky vyslovené Ústavním soudem, čímž porušil čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky. Přitom situace posuzovaná Ústavním soudem v předmětném nálezu byla se situací stěžovatele srovnatelná i v tom smyslu, že správce daně v den zahájení kontroly přikročil k jejímu faktickému provádění a vyzval daňový subjekt k předložení dokladů. Naopak odkaz krajského soudu na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10 nepovažuje stěžovatel za relevantní, neboť se jedná toliko o usnesení, které má dle judikatury Ústavního soudu „*podstatně slabší precedenční charakter*".

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Kromě poukazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu odkazovanou rovněž v rozsudku krajského soudu upozornil žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2011, č. j. 7 Afs 45/2010 - 155. Dle žalovaného se zde Nejvyšší správní soud zabýval řešením skutkově obdobné situace, a to jak z hlediska obsahu projednávaného případu, tak z hlediska účastníků, a dospěl přitom ke stejným závěrům, jako krajský soud v napadeném rozsudku.

III.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatelova hlavní námitka spočívá v tvrzení, že krajský soud ve svém rozhodnutí nerespektoval názor vyjádřený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ústavní soud v dané věci shledal, že došlo k nezákonnému zahájení daňové kontroly, protože správce daně daňovému subjektu nesdělil již v momentu jejího zahájení konkrétní důvody, pro něž je tato kontrola vedena. Tak tomu dle stěžovatele bylo i v jeho případě. Posouzení této otázky je přitom v nynějším případě podstatné z toho důvodu, že nesplnění podmínky řádného zahájení daňové kontroly by vyvolalo absenci úkonu prolamujícího běh prekluzivní lhůty, v důsledku čehož by bylo nutno dovodit, že správní orgány vyměřily stěžovateli daňovou povinnost až po uplynutí prekluzivní lhůty.

[19] Krajský soud předně uvedl, že věc rozhodovaná Ústavním soudem nebyla skutkově zcela identická a že je tedy možné odlišit nyní posuzovanou věc na tomto základě. Zároveň (a to zejména) odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 8 Afs 46/2009 - 58, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, a č. j. 1 Afs 84/2009 - 90), která v reakci na uvedený nález Ústavního soudu konstatovala, že nadále platí, že správce daně zpravidla nemá povinnost sdělovat konkrétní pochybnosti již při zahájení daňové kontroly. Jinak řečeno, daňovou kontrolu lze i nadále provádět namátkově, děje-li se tak při respektování dalších zásad a omezení plynoucích z dosavadní judikatury jak Nejvyššího správního soudu, tak Ústavního soudu. Stěžovatel považuje takové vypořádání dané otázky za nedostatečné a v zásadě s touto judikaturou vede polemiku a snaží se zvrátit její závěry. Nejvyšší správní soud však nevidí žádného důvodu, proč by se měl od závěrů, jež vyslovil v předmětných rozsudcích, nyní odchylovat. Stejně tak se nedomnívá, že by argumentace obsažená v uvedených rozhodnutích nebyla „*na odpovídající ústavněprávní úrovni*".

[20] Lze tak připomenout, že v uvedených rozsudcích Nejvyšší správní soud nejprve zdůraznil, že obecně platí, že právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti

v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva.

[21] K tomu však Nejvyšší správní soudu dále dodal, že 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 tak např. v odůvodnění nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, 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.

[22] Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, 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; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil“*.

[23] Na základě právě uvedeného lze učinit dílčí závěr, že krajský soud i Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07; to však pouze za naplnění některé ze shora naznačených podmínek. Jinak řečeno, obecné soudy nesmí opomenout ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu a musí nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchylují. Při tom jsou vedeny úvahou, prezentovanou již v rozsudku ze dne 24. 9. 2008, č. j. 2 Afs 79/2008 - 40, podle níž „*z ústavních norem plyne toliko cíl a nikoliv nutně i jediná cesta k tomuto cíli vedoucí. Jinak řečeno, úkolem Ústavního soudu v rovině ústavního pořádku je garantovat, aby v těchto případech nedocházelo k jevu označovanému jako denegatio iustitiae; úkolem správních soudů je pak podrobně vyargumentovat, které z možných řešení soudní ochrany je nejen ústavně konformní, nýbrž také nejefektivnější a nejracionálnější.*“

[24] 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 *„této 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). 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. nález ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).

[25] K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce Ústavní soud dovodil, že 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. 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 sp. zn. II. ÚS 703/06).

[26] 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. V tomto směru je třeba vycházet ze skutečnosti, že daňová kontrola je institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom 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, www.nalus.usoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. *„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 zákona č. 337/1992 Sb. *„stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy"* [pozn. Nejvyššího správního soudu - v nyní posuzované věci bylo daňové řízení vedeno ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., proto je také odkazováno na ustanovení tohoto zákona, nikoliv „nového" daňového řádu].

[27] 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 zákona č. 337/1992 Sb. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. *„Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím"* (viz citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004,

v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02). Pro úplnost lze dodat, že dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. se správou daně rozumí mj. právo kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době.

[28] Tento výklad pojmu daňové kontroly je plně v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuelně 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 (podobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46).

[29] Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený v důvodové zprávě k zákonu č. 337/1992 Sb. (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 poukázal na podstatu institutu, kterou spatřuje v preventivním přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem.

[30] Právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkacího řízení dle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty právě s vytýkacím řízením. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu zákona č. 337/1992 Sb. na právní závěry vyslovené v disentním stanovisku k citovanému nálezu Ústavního soudu 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 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.“*

[31] Nejvyšší správní soud je rovněž přesvědčen, že daňová kontrola nemůže být srovnávána ani s institutem 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."*

[32] 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 ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním 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).

[33] Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu. Toto respektování nicméně nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. I zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, a to ochranu před svévolí správce daně a minimalizaci jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu.

[34] Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že samotná stěžovatelova námitka, že mu při zahájení daňové kontroly nebyly ze strany správce daně sděleny žádné důvody k jejímu zahájení a že tak nedošlo k řádnému zahájení kontroly, nemohla být v řízení před krajským soudem shledána důvodnou. Tak je tomu především proto, že nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Uvedený závěr plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, na níž krajský soud v napadeném rozsudku příhodně odkázal. Nejvyšší správní soud tento závěr podložil bohatou argumentací, jak je patrno z její shora provedené rekapitulace.

[35] Co se týče odkazu krajského soudu na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, lze přisvědčit stěžovateli, že obecnou závazností ve výše popisovaném

smyslu se vyznačují toliko nálezy Ústavního soudu, nikoliv jeho usnesení. Nicméně Nejvyšší správní soud i tak považuje odkaz na uvedené usnesení Ústavního soudu za relevantní. Jedná se totiž o usnesení, kterým Ústavní soud odmítl jako zjevně neopodstatněnou ústavní stížnost proti jednomu z výše citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu, na něž se krajský soud odvolával (konkrétně rozsudku č. j. 2 Aps 2/2009 - 52). V odůvodnění uvedeného usnesení pak Ústavní soud konstatoval, že „*z pohledu ústavněprávního (…) argumentace Nejvyššího správního soudu obstojí.*“ Možno dodat, že obdobně odmítl Ústavní soud ústavní stížnost směřující proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 46/2009 - 58, a to usnesením ze dne 8. 12. 2010, sp. zn. IV. ÚS 36/10. Považoval-li by Ústavní soud závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v těchto rozsudcích za protiústavní, pak lze předpokládat, že by uvedené rozsudky zrušil. V tom případě by bylo namístě dát stěžovateli v nyní posuzované věci za pravdu. Protože tak Ústavní soud neučinil, má Nejvyšší správní soud za to, že není důvod nic na těchto závěrech měnit.

IV.

[36] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 8. září 2011

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu