



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **ATANAI CZ, s. r. o.**, se sídlem Praha 3, Roháčova 188/37, zastoupeného JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou se sídlem Praha 10, V Dolině 1516/1a, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28 (dříve Finanční úřad pro Prahu 3), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2013, č. j. 11 A 118/2010 - 54,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou podle § 82 a násl. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), domáhal poskytnutí soudní ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Prahu 3 [vzhledem k tomu, že v době po podání žaloby nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (1. 1. 2013), kterým došlo k reorganizaci orgánů daňové správy, v jejímž rámci došlo ke zrušení původního žalovaného, bylo jako s žalovaným nadále jednáno s Finančním úřadem pro hlavní město Prahu – viz § 8 odst. 1 písm. a) tohoto zákona]. Nezákonný zásah spatřoval žalobce jednak v nesprávném předvolání podle § 29 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jednak ve svévolném zahájení a provádění daňové kontroly (§ 16 daňového řádu). Městský soud v Praze žalobu rozsudkem ze dne 27. 5. 2013, č. j. 11 A 118/2010 - 54, v části, která se týká zásahu žalovaného, spočívajícího v nesprávném předvolání, pro opožděnost odmítl; v části, která se týká zahájení a provádění daňové kontroly, žalobu zamítl.

V odůvodnění rozsudku městský soud dospěl k závěru, že žalobce žalobou míří proti dvěma různým nezákonným zásahům, a proto jejich důvodnost posuzoval odděleně. Uvedl, že podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu, přičemž nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k tomuto zásahu došlo. Stran postupu žalovaného podle § 29 daňového řádu seznal městský soud, že žaloba byla podána opožděně; dnem, kdy byl žalobce předvolán a vyzván k předložení požadovaných dokladů (a kdy se dozvěděl o tvrzeném nezákonném zásahu žalovaného), bylo 3. 7. 2009, kdy toto předvolání obdržel. Již dne 20. 7. 2009 žalobce žalovanému oznámil, že se k předvolání nedostaví, postup žalovaného nicméně napadl žalobou, podanou až dne 19. 5. 2010, tj. po uplynutí dvouměsíční lhůty zákonem k tomu určené. Stran druhého zásahu - svévolného zahájení a provádění daňové kontroly, dospěl městský soud naopak k závěru, že žaloba je přípustná k věcnému projednání, neboť je podána nejen včas, ale i po vyčerpání právních prostředků stanovených zákonem k ochraně žalobce, tedy v tomto případě po podání námitek proti postupu pracovníků správce daně [§ 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu]. Městský soud argumentačně vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaného pod č. 1983/2010 Sb. NSS (všechny rozsudky zdejšího soudu jsou dostupné z <http://www.nssoud.cz>), v němž tento soud rozhodoval v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>), jehož aplikace se žalobce ve své věci dovolával. Městský soud se tak ztotožnil s myšlenkou, že setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž pouze jako interpretační vodítko při rozhodování o skutkově a právně obdobných věcech, od něhož je sice možný odklon, avšak pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech (jimiž je například změna právní úpravy a společenských či ekonomických poměrů nebo opomenutí zásadní argumentační pozice). Z uvedeného důvodu městský soud, podobně jako Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, nepřevzal mechanicky a bez dalšího právní názor vyslovený v citovaném nálezu, dle kterého správce daně musí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, a přiklonil se naopak k odlišnému stanovisku k výše citovanému nálezu. Podle tohoto disentančního stanoviska se daňová kontrola nevymyká obecně chápanému pojmu kontroly (tj. není vyloučeno její namátkové provedení i tehdy, pokud kontrolující osoba nemá podezření, že kontrolovaný subjekt řádně plní své povinnosti), a proto jde i v tomto případě o institut podstatného preventivního významu. Většinový názor, zastávaný v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, přisuzuje daňové kontrole funkci vytýkacího řízení, a v důsledku toho (v rozporu s účelem daňové kontroly) omezuje její uplatnění. Bylo zdůrazněno, že zahájení daňové kontroly nijak nepředjímá, že daňový subjekt porušil některou svou povinnost; to je nutno chápat v kontextu celé koncepce daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň přiznává. Městský soud v duchu citovaného rozsudku zdejšího soudu (jehož odůvodnění převzal z podstatné části do svého rozsudku) tak uzavřel, že ústavní kautela minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které mu jsou daňovým řádem, stejně jako rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů, určeny. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, proto nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti především uvádí, že v žalobě napadal celkový nezákonný postup žalovaného. Uvedl, že předvolání vydaná správcem daně byla pouze zastřenými úkony

následně zahájené daňové kontroly, na něž navazovaly další úkony žalovaného. Poslední z nich byl učiněn dne 20. 3. 2010, kdy bylo stěžovateli doručeno rozhodnutí o námitce proti postupu žalovaného, a proto podal-li žalobu dne 19. 5. 2010, učinil tak v zákonné lhůtě. Stěžovatel má za to, že ustanovení § 29 odst. 1 daňového řádu nestanoví, že by předvolaná osoba měla s sebou donést jakékoli doklady, a trvá na tom, že k tomuto účelu slouží jiné instituty daňového řádu (například výzva dle § 34 odst. 4 daňového řádu). V další části kasační stížnosti stěžovatel oponuje závěru městského soudu, že není nutné, aby žalovaný spolu se zahájením daňové kontroly sděloval kontrolovanému subjektu konkrétní pochybnosti či podezření. Opírá se o nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a připomíná, že se jedná o novější rozhodnutí než rozsudky a usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, ze dne 8. 2. 2006, č. j. 32/2005 - 44, ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53, na něž v napadeném rozsudku odkazuje městský soud. Stěžovatel zastává názor, že by soud měl přihlídnout k pozdějším a pro stěžovatele příznivějším rozhodnutím, mj. s ohledem na zásadu *in dubio mitius*. Na tu nebral městský soud při svém rozhodování sebemenší ohled, ač je zdůrazněna například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73, nebo v nálezech Ústavního soudu ze dne 4. 4. 2005, sp. zn. II. ÚS 669/02, či ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Stěžovatel trvá na tom, že žalovaný neodůvodněným zahájením daňové kontroly porušil základní zásady daňového řízení (zásadu přiměřenosti a hospodárnosti) a domnívá se, že jediným cílem žalovaného je tento nesprávný procesní postup zakrýt (i za cenu použití institutu, který stěžovatele výrazně zatěžuje). Tuto námitku však městský soud nevyřadil. Principu přiměřenosti, na který klade důraz rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, rozhodně nekoresponduje postup žalovaného, který zahajoval daňovou kontrolu na základě dožádání, v rámci kterého bylo požadováno zajištění dokladů za měsíc březen 2009, souvisejících s činností společnosti CALARYX, s. r. o., jakožto předpokládaného obchodního partnera stěžovatele. Stěžovatel opětovně poukazuje na vhodnější použití jiných institutů, upravených například v § 15 či v § 34 odst. 4 daňového řádu, tedy místního šetření nebo jasně formulované žádosti o předložení konkrétních listin. Stěžovatel odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, v němž tento soud vyjádřil názor, že daňová kontrola je natolik citelný zásah do autonomie sféry jednotlivce, že je od správce daně namístě požadovat, aby své úsilí k získání všech dokladů a zjištění vynaložil „na poprvé“. Žalovaný tedy porušil i zásadu zákonnosti a součinnosti; ani s touto námitkou se však městský soud nevyřadil. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že se s napadeným rozsudkem ztotožňuje. Ve shodě s městským soudem je přesvědčen, že na případ plně dopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46; má také za to, že městský soud reagoval na všechny žalobní námítky. K tvrzenému zakrývání nesprávného procesního postupu uvedl, že nesouhlasí s názorem stěžovatele, že důvodem pro zahájení daňové kontroly bylo dožádání Finančního úřadu v Hradci Králové; je totiž třeba oddělit úkony žalovaného, které byly prováděny na základě dožádání, od úkonů daňové kontroly. Oprávnění provádět daňovou kontrolu je podle mínění žalovaného dáno i tehdy, pokud neexistují konkrétní pochybnosti o správnosti stanovení daňové povinnosti, a rovněž tehdy, pokud bylo na předmětné dani provedeno vytýkácí řízení.

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

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], která má spočívat v tom, že se městský soud vůbec nevypořádal s některými žalobními námitkami. Teprve poté, dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí vytykaným procesním deficitem netrpí, může se zpravidla zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS). Při posouzení této námitky vycházel Nejvyšší správní soud ze svých dřívějších rozsudků, například ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, zveřejněného pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, zveřejněného pod č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, zveřejněného pod č. 386/2004 Sb. NSS nebo ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, zveřejněného pod č. 81/2004 Sb. NSS).

Městský soud se dle mínění stěžovatele v první řadě nevypořádal s námitkou, že zahájení daňové kontroly mělo za cíl pouze zhojit dosavadní nesprávný procesní postup žalovaného, spočívající v použití institutu předvolání podle § 29 daňového řádu, namísto volby jiného vhodného institutu, například místního šetření (§ 15 daňového řádu) nebo výzvy k vydání či zapůjčení listin (§ 34 odst. 4 daňového řádu). Ač lze se stěžovatelem souhlasit v tom směru, že městský soud tuto námitku nevypořádal explicitně, nelze říci, že nevypořádání dílčího argumentu stěžovatele nutně muselo vést k tvrzené nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí jako celku. Jak zdejší soud konstatoval například v rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, „[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“ Obdobně se z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98, publikovaného pod č. 2070/2010 Sb. NSS, podává, že „[s]oud, který se vypořádává s (...) argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (...) Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.“ Při posouzení existence kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak Nejvyšší správní soud v konkrétní rovině vyšel ze zjištění, že z odůvodnění napadeného rozsudku jsou patrné dvě hlavní úvahové linie. První z těchto linií ústí v závěr městského soudu, že je od sebe nutno oddělit „zásah spočívající v nesprávném předvolání“ od „zásahu spočívajícího v zahájení daňové kontroly“ (k úvaze, zda je toto odlišení na místě, se Nejvyšší správní soud vyjádří dále). Následně pak městský soud zjistil, že proti prvnímu zásahu byla žaloba podána opožděně, a proto ji v této části odmítl. Za této situace neměl městský soud žádný prostor k tomu, aby posuzoval zákonnost či i jen procesní vhodnost předvolání stěžovatele žalovaným v režimu § 29 daňového řádu, a tím méně mohl zaujmout stanovisko k tvrzení, že se žalovaný tento údajně nevhodný procesní postup pokoušel následně zhojit zahájením a provedením daňové kontroly. Druhou myšlenkovou linií je potom podrobná argumentace městského soudu, proč pro zahájení a provedení daňové kontroly není nutná existence konkrétního podezření správce daně na porušení právních předpisů ze strany kontrolovaného subjektu. Z podrobného odůvodnění lze dovodit, že městský soud, ve shodě s žalovaným, pojal zahájení daňové kontroly jako nahodilý preventivní krok správce daně, do značné míry nezávislý na jeho předchozích procesních úkonech. Se stěžovatelem lze tedy maximálně souhlasit v tom, že se městský soud mohl s touto námitkou vypořádat výslovně, nicméně přestože tak neučinil, je z jeho rozhodnutí plně seznatelné, proč v souzeném případě nepřisvědčil názoru, že jediným důvodem pro zahájení daňové kontroly byl pokus o nápravu předchozího nesprávného úředního postupu žalovaného vůči stěžovateli. Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené proto dospěl k závěru, že tato žalobní námitka představovala pouze jeden z dílčích argumentů podporujících hlavní žalobní bod, tj. tvrzenou nesprávnost či nezákonnost postupu žalovaného podle § 29 daňového řádu a následně § 16 téhož zákona vůči stěžovateli.

V pořadí druhá námitka nepřezkoumatelnosti se týká porušení zásady zákonnosti a součinnosti v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 a 9 daňového řádu), ji stěžovatel opírá o nález Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, respektive ze dne 10. 1. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 30/95. Také zde odkazuje Nejvyšší správní soud na shora citované rozsudky ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 130, a ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98, neboť i v případě této námitky je již na první pohled zřejmé, že se jedná pouze o rozvedení klíčového žalobního tvrzení, že v případě stěžovatele nebyly dány podmínky pro zahájení daňové kontroly, respektive že důvodem pro zahájení daňové kontroly u stěžovatele bylo dožádání jiného správce daně ve věci daňové povinnosti domnělého obchodního partnera stěžovatele. Nelze současně přehlédnout, že městský soud na straně šesté v odstavci čtvrtém uvedl, že s tímto žalobním tvrzením nesouhlasí a že je třeba rozlišovat úkony související s dožádáním Finančního úřadu v Hradci Králové, který tímto způsobem usiloval o zajištění dokladů za měsíc březen 2009, souvisejících s činností společnosti CALARYX, s. r. o., od úkonů, které byly u stěžovatele prováděny v souvislosti se zahájením daňové kontroly za zdaňovací období třetího a čtvrtého čtvrtletí roku 2007, prvního až čtvrtého čtvrtletí roku 2008 a měsíců leden a únor 2009 a duben až červen roku 2009. I v případě této námitky proto platí, že městským soudem řádně vypořádána byla.

Jelikož je zřejmé, že napadený rozsudek věcně vypořádal všechny žalobní námitky, může Nejvyšší správní soud obrátit svou pozornost ke stížnostnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy na prvním místě k námitce stěžovatele, že městský soud nesprávně vyhodnotil jednání žalovaného jako dva různé zásahy, přestože stěžovatel napadal nezákonný postup žalovaného jako jeden celek. V odpovědi na tuto otázku se zdejší soud ztotožnil se závěrem městského soudu a ve shodě s ním zastává názor, že se jedná o zásahy dva. V tomto závěru vyšel zdejší soud v první řadě z účelu, který byl jednotlivými předvoláními sledován. Zatímco v přípisech ze dne 1. 7. 2009, 28. 7. 2009 a 3. 9. 2009 bylo jako účel předvolání stěžovatele specifikováno daňové řízení vedené Finančním úřadem v Hradci Králové u daňového subjektu CALARYX, s. r. o.; v předvolání ze dne 27. 11. 2009 bylo uvedeno, že je stěžovatelova přítomnost u žalovaného vyžadována „*ve věci zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty*.“; tuto daňovou kontrolu zahájil žalovaný dne 1. 2. 2010, a to za účelem prověření stěžovatelem přiznané výše daně z přidané hodnoty za období třetího a čtvrtého čtvrtletí roku 2007, prvního až čtvrtého čtvrtletí roku 2008 a měsíců leden a únor 2009 a duben až červen roku 2009. Zdejší soud proto plně souhlasí s městským soudem v tom směru, že je třeba od sebe oddělovat úkony, které souvisely s dožádáním jiného správce daně ohledně jiného daňového subjektu (s nímž údajně měl stěžovatel být v obchodním styku), od úkonů žalovaného, které se týkaly daňové kontroly u samotného stěžovatele. Právě takto formulovaný účel nenasvědčuje tomu, že by předvolání ze dne 1. 7. 2009, 28. 7. 2009 a 3. 9. 2009 byla „*zastřenými úkony následně zahájené daňové kontroly*“; jak stěžovatel uvádí v žalobě i v kasační stížnosti. Ani z žaloby, ani z kasační stížnosti navíc nejsou patry žádné jiné konkrétní argumenty, které by takovému závěru svědčily. Konečně, tomuto tvrzení nekoresponduje ani stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (o němž bude v podrobnostech pojednáno dále), v souladu s nímž je daňová kontrola soubor úkonů, kterými 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. V tomto pojetí se daňová kontrola vždy vztahuje k jednomu konkrétnímu subjektu. Bylo-li proto primárním účelem předvolání stěžovatele z 1. 7. 2009, 28. 7. 2009 a 3. 9. 2009 prověření daňové povinnosti subjektu odlišného od stěžovatele, není důvod domnívat se, že daňová kontrola zahájená u stěžovatele dne 1. 2. 2010 navazovala na zmíněná předvolání nebo že tato předvolání představovala „*zastřené úkony*“ této daňové kontroly.

Městský soud proto nepochybil ani v tom, pokud ohledně zásahu žalovaného, spočívajícího v opakovaném předvolání stěžovatele podle § 29 daňového řádu (přípisy ze dne 1. 7. 2009, 28. 7. 2009 a 3. 9. 2009), dospěl k závěru, že se proti němu stěžovatel bránil žalobou podle § 82 an. s. ř. s. opožděně, tj. po více jak roce od doručení v pořadí posledního předvolání. Za této situace proto městský soud nemohl související žalobní námitku věcně projednat a ani posoudit, zda byl postup žalovaného v souladu se zákonem, nebo i jen to, zda tento postup představoval skutečně nejvhodnější variantu z více se nabízejících postupů žalovaného; tím méně pak bylo namístě podávat stěžovateli výklad, co vše může správce daně v režimu § 29 daňového řádu po předvolané osobě požadovat. Ze stejného důvodu se ke shodně formulované stížnostní námitce nebude vyjadřovat ani zdejší soud.

Stran další, klíčové, stížnostní námitky, jejíž jádro spočívá v přesvědčení stěžovatele, že žalovaný nebyl oprávněn daňovou kontrolu zahájit a provést, pokud nedisponoval konkrétním podezřením, že stěžovatelem přiznaná a žalovaným vyměřená daň z přidané hodnoty je nižší, než by měla být, nezbyvá zdejšímu soudu než plně odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku, které vyšlo z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, a ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 59. Lze sice souhlasit se stěžovatelem v tom, že nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 je novějšího data než některé rozsudky Nejvyššího správního soudu, pomocí nichž městský soud ve svém rozsudku argumentoval, nelze nicméně přehlédnout ani to, že naposledy citovaný nález byl překonán stanoviskem Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. V něm se plénum Ústavního soudu přiklonilo k odlišnému názoru, než jaký byl vysloven v citovaném nálezu, neboť bez dalšího nepovažuje za porušení principu proporcionality a minimalizace zásahů do autonomní sféry jednotlivce postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu, aniž má konkrétními skutečnostmi podložené pochybnosti o tom, že daňový subjekt nesplnil řádně svou daňovou povinnost.

V tomto stanovisku se Ústavní soud vyjádřil mj. i k aplikaci zásady přiměřenosti, již se stěžovatel v kasační stížnosti dovolává: „*K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce se Ústavní soud vyjádřil ve své předchozí judikatuře, v níž dovodil, že se daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcům 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 poskytl ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy), (např. nález sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009 (N 92/53 SbNU 181)).“ Dále je ve stanovisku Ústavního soudu uvedeno, že: „*Daňová kontrola je institutem upraveným v části první zákona o správě daní a poplatků, tedy 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 (např. nález sp. zn. II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003, N 63/30 SbNU 129). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 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 o správě daní a poplatků stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.“ Konečně Ústavní soud, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52, uzavřel, že: „*Výklad pojmu daňové kontroly musí být 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. 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“. S uvedeným pojetím daňové kontroly nijak nekoliduje ani požadavek hospodárnosti jednotlivých procesních postupů žalovaného, který zmiňuje stěžovatel v kasační stížnosti. Právě pro preventivní a nahodilý charakter daňové kontroly není důvod nahlížet na její zahájení a provedení *a priori* jako na nehospodárný krok správce daně, a to ani tehdy, pokud by se posléze ukázalo, že kontrolovaný daňový subjekt své povinnosti řádně splnil.

Z uvedeného důvodu nemá Nejvyšší správní soud prostor ani pro aplikaci bezesporu obecně platné zásady „*in dubio mitius*“; jíž se stěžovatel kasační stížností rovněž dovolává. Aplikace této zásady předpokládá existenci vícero (nejméně dvou) obhajitelných, tedy rovnocenných a vzájemně si konkurujících výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu (zde § 16 daňového řádu). Právě s ohledem na citované stanovisko Ústavního soudu naznal Nejvyšší správní soud, že aplikace výše uvedené zásady ve stěžovatelově případě pojmově nepřipadá v úvahu, neboť při vědomí stanoviska Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, k takovému dvojímu výkladu § 16 daňového řádu dojít nemůže.

V souzeném případě tedy žalovaný bez dalšího nepochybil, pokud se stěžovatelem zahájil a prováděl daňovou kontrolu, aniž měl k dispozici konkrétní pochybnosti ohledně řádného splnění jeho daňové povinnosti (respektive aniž by mu tyto pochybnosti sdělil). Z uvedeného důvodu nepředstavovalo zahájení daňové kontroly se stěžovatelem nezákonný zásah ze strany žalovaného ve smyslu § 82 an. s. ř. s., proti kterému by bylo možné se domáhat soudní ochrany či alespoň určení, že se o nezákonný zásah jednalo.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost za nedůvodnou, nezbylo mu, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s., ji rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 21. listopadu 2013

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu