



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Fakultní nemocnice Hradec Králové**, se sídlem Sokolská 581, Hradec Králové, zast. Mgr. Šimonem Slezákem, advokátem se sídlem Ulrichovo nám. 737, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 28. 6. 2011, č. j. 2505/11-1200-601251, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 1. 2012, č. j. 31 Af 86/2011 - 50,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 28. 6. 2011, č. j. 2505/11-1200-601251. Finanční ředitelství tímto rozhodnutím k odvolání stěžovatelky změnilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 16. 6. 2009, č. j. 167010/09/228912608277, tak, že dodatečně stanovenou povinnost u daně z příjmů z právnických osob za rok 2006 snížilo z 20 259 840 Kč na 20 126 400 Kč (tj. o 133 440 Kč) a dodatečně stanovený základ daně snížilo z 91 740 944 Kč na 91 184 130 Kč (tj. o 556 814 Kč). Část dodatečně stanovené daňové povinnosti se týkala tvorby dohadné položky pasivní, o níž stěžovatelka snížila výnosy, s čímž se finanční orgány neztotožnily.

Krajský soud ve svém rozsudku, který je dostupný z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), nepřisvědčil žalobní námitce, že došlo k porušení práv stěžovatelky, byla-li zahájena daňová kontrola, aniž by byly sděleny důvody jejího zahájení. Stěžovatelčin odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, krajský soud odmítl a poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, dle něhož správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti.

Další námitka uplatněná před krajským soudem se týkala oprávněnosti tvorby dohadné položky pasivní ve výši 70 000 000 Kč, kterou stěžovatelka tvořila, jelikož vycházela z toho, že jí vznikl závazek vrátit část paušální úhrady za poskytnutou zdravotnickou péči, která převyšovala cenovou regulaci (maximální cenu bodu). Krajský soud uvedl, že pokud si stěžovatelka sjednala se Všeobecnou zdravotní pojišťovnou paušální úhradu zdravotní péče, tak nelze ze žádného právního předpisu dovodit, že by takové smluvní ujednání podléhalo cenové regulaci. Předpokladem pro tvorbu dohadné položky pasivní je doložení existence právního závazku, u něž ke konci zdaňovacího období pouze není známa jeho výše. Podmínky pro tvorbu takové dohadné položky však v nynější věci dle krajského soudu nenastaly. Sjednaná paušální úhrada nemohla podléhat cenové regulaci na maximální cenu bodu, stěžovatelce tak v tomto ohledu nemohl vzniknout žádný závazek část paušální platby vracet. Krajský soud se dále neztotožnil ani s tím, že by stěžovatelce byla k tíži přičítána nejasnost či nedokonalost právní úpravy.

## II. Obsah kasační stížnosti

Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, v níž namítla, že závazek může vzniknout na základě smlouvy nebo ze zákona. Ve smlouvě, kterou stěžovatelka uzavřela se Všeobecnou zdravotní pojišťovnou, byla dohodnuta paušální úhrada za poskytnutou zdravotní péči, přičemž zde bylo stanoveno, že zůstaly v platnosti ceny bodu sjednané v rámci platné regulace cen a výše úhrad, včetně regulačních omezení. Došlo tak ke sjednání úhrady paušální částkou, která nebyla ve smlouvě omezena maximální cenou bodu. Ocenění této služby však přímo ze zákona podléhalo cenové regulaci. To jednoznačně vyplývalo ze zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o cenách“). Stěžovatelka v dané souvislosti poukázala na cenový výměr Ministerstva financí ze dne 1. 12. 2004, kterým se vydává seznam zboží s regulovanými cenami, a výměr Ministerstva financí ze dne 6. 12. 2005 publikovaný v části 17/2005 Cenového věstníku. Z nich vyplývá, že ceny zdravotní péče podléhaly cenové regulaci, kdy maximální cena bodu byla stanovena na 1,10 Kč. Stěžovatelce tak vznikl zákonný závazek vrátit rozdíl mezi paušální úhradou a částkou stanovenou dle maximální ceny bodu. Pro posouzení obsahu tohoto závazku bylo nerozhodné, zda oprávněná strana vrácení části platby požadovala.

Dle stěžovatelky krajský soud nezohlednil, že se stěžovatelka musela s takovým závazkem ve svém účetnictví vypořádat. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný obraz předmětu účetnictví. Účetní jednotky jsou povinny na účtech dohadných položek pasivních účtovat o závazcích podle smluv, které nejsou doloženy všemi potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše, tudíž o nich nelze účtovat jako o obvyklém závazku. Dohadné položky se dle stěžovatelky uplatní nejen pro smluvní závazky, ale též pro závazky plynoucí ze zákona. Stěžovatelka tak zastává názor, že byla oprávněna účtovat o nevyčísleném nároku Všeobecné zdravotní pojišťovny na vrácení části úhrady za služby zdravotní péče v účetním období let 2005 a 2006, protože šlo o závazek vyplývající z právních předpisů, jehož přesná výše tehdy nebyla známa. Skutečnost, že takový závazek existoval, vyplývala z převažujícího výkladu právních předpisů v době, kdy byla účetní

pokračování

závěrka sestavována. Tvorba dohadné položky vyplývala z legitimního očekávání souvisejícího s vedením obdobných sporů a dále z toho, že finanční vypořádání se Všeobecnou zdravotní pojišťovnou ohledně úhrad za zdravotní péči probíhalo a stále probíhá s nemalým časovým zpožděním od data sestavování účetní závěrky.

Stěžovatelka v daném ohledu odkázala na znalecký posudek, v němž je uvedeno, že výše úhrady za zdravotní služby podléhá regulaci stanovením maximální výše bodu automaticky, bez ohledu na to, zda regulační omezení některá ze smluvních stran uplatnila. Uvedený názor je dle jejího názoru podporován i soudní judikaturou – rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 20. 10. 2005, sp. zn. 32 Odo 1166/2005; ze dne 16. 11. 2006, sp. zn. 32 Odo 1299/2005; ze dne 3. 1. 2007, sp. zn. 30 Cdo 1024/2006. Nelze přitom akceptovat, aby nejasnost, nevhodnost či jiná nedokonalost právní úpravy byla kladena poplatníku k tíži.

Ve druhé kasační námitce stěžovatelka odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a uvedla, že správce daně nemohl zahájit daňovou kontrolu zcela svévolně, nýbrž musel v protokolu o jejím zahájení uvést konkrétní důvody pro její zahájení. To se však nestalo a daňová povinnost, včetně penále, byla doměřena v rozporu se zákonem.

Stěžovatelka navrhla rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

### **III. Vyjádření finančního ředitelství**

Dle finančního ředitelství stěžovatelka v kasační stížnosti neuvedla žádné nové skutečnosti, a proto odkázalo na své rozhodnutí. Ke znaleckému posudku se podrobně vyjadřovalo ve svém rozhodnutí, dále se vyjádřilo též ke stěžovatelkou citované větě z dodatku ke smlouvě, která však byla vytržena z kontextu a u níž bylo podrobně vysvětleno, že se regulační omezení týkalo regulace cen vyplývající z dohodovacího řízení, nikoliv regulace na maximální cenu bodu stanovenou výměrem Ministerstva financí. Finanční ředitelství setrvalo na stanovisku, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem a navrhlo kasační stížnost zamítnout.

### **IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu**

Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dle § 19 odst. 1 tohoto zákona byla zrušena finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. To se dotklo též Finančního ředitelství v Hradci Králové, které vydalo rozhodnutí, jež bylo v nynější věci předmětem přezkumu před krajským soudem. Postavení žalovaného v řízení o kasační stížnosti, které do 31. 12. 2012 svědčilo zrušenému finančnímu ředitelství, přešlo dle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na nově zřízené Odvolací finanční ředitelství. Dle § 7 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky je to totiž Odvolací finanční ředitelství, které od 1. 1. 2013 vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné právní posouzení ze strany krajského soudu. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

První kasační námitka v nynější věci se týká oprávněnosti tvorby dohadné položky pasivní ve výši 70 milionů Kč, kterou stěžovatelka tvořila pro závazek vrátit část obdržené paušální úhrady za poskytnutou zdravotní péči, jež překračovala cenovou regulaci spočívající v maximální ceně bodu ve výši 1,10 Kč. O tuto částku pak stěžovatelka zvýšila své vykázané náklady v roce 2006, s čímž se správce daně neztotožnil.

Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že obecným pravidlem vyplývajícím z akruálního principu je, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik, kdy dojde k jejich skutečné úhradě. Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek pasivních. Ty představují závazky (náklady) za již (reálně) uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období. K danému srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 1/2102 - 58, či rozsudek ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79, všechny zde citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Na dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyfakturované dodávky). Takto však lze účtovat pouze o nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly, jen je nebylo možné zaúčtovat, jelikož např. ještě nebyly vyfakturovány a není tak známa jejich přesná výše. K tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006 - 77, publikovaný pod č. 1307/2007 Sb. NSS.

Jedním z předpokladů pro účtování o dohadné položce pasivní tedy je, že je doložena existence závazku, ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho výši.

Nejvyšší správní soud se v dané věci neztotožnil s opodstatněností tvorby dohadné položky, kterou stěžovatelka tvořila na vrácení části přijaté úhrady za poskytnutou zdravotní péči. Správce daně velmi podrobně zhodnotil, že stěžovatelka neměla dostatečné informace svědčící o tom, že vůči ní bude skutečně uplatněna regulace na maximální cenu bodu. Dohadnou položku by přitom bylo možno tvořit za situace, kdy by stěžovatelka v daném případě s dostatečnou mírou určitosti plynoucí z konkrétních skutečností mohla usuzovat, že fakticky dojde k navrácení té části platby za poskytnutou péči, která přesahovala cenovou regulaci. To se v nynějším případě nestalo.

Stěžovatelka při obhajobě důvodnosti tvorby dohadné položky poukázala na rozhodnutí Nejvyššího soudu vycházející z rozsudku zmíněného soudu ze dne 20. 10. 2005, sp. zn. 32 Odo 1166/2005 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího soudu jsou dostupná z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Dle právního názoru vycházejícího z právě uvedeného rozsudku, kterého se ve svých rozhodnutích Nejvyšší soud držel až do 19. 9. 2007, bylo porušením cenové regulace podle zákona o cenách překročení stanovené maximální ceny bodu při poskytování zdravotní péče, i když k překročení regulované ceny došlo způsobem úhrady za poskytnutou zdravotní péči povoleným podle zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění účinném v rozhodné době. Tímto dovoleným způsobem úhrady bylo míněno sjednání souhrnné paušální úhrady za poskytnutou zdravotní péči. Úhrada, které překračovala cenovou regulaci za bod, pak podle zmíněného výkladu poskytovatelům zdravotní péče neměla náležet. Nejvyšší správní soud sice připouští, že v době, kdy stěžovatelka tvořila dohadnou položku, rozhodnutí Nejvyššího soudu, na které odkazovala, tvořila ustálenou judikaturu (ke změně této judikatury došlo rozsudkem velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 19. 9. 2007, sp. zn. 31 Cdo 3142/2006, v němž uvedený senát dospěl k závěru, že při sjednání paušální úhrady za poskytnutou zdravotní péči se neuplatní cenová

pokračování

regulace maximální cenou bodu). Podstatné pro nynější věc ovšem je, že stěžovatelkou zmíněná rozhodnutí doložila jen to, že v daných konkrétních případech řešených před Nejvyšším soudem došlo ze strany Všeobecné zdravotní pojišťovny k zohlednění cenové regulace vůči konkrétním poskytovatelům zdravotní péče. To však samo o sobě nemohlo poskytnout dostatečný podklad pro závěr, že takto bude ze strany Všeobecné zdravotní pojišťovny postupováno i vůči stěžovatelce, a to zvláště s přihlédnutím k dalším okolnostem, které byly správcem daně rozebrány v žalobou napadeném rozhodnutí.

Správce daně ve svém rozhodnutí zdůraznil, že u nemocnic byla regulace na maximální cenu bodu aplikována jen individuálně a v omezeném počtu případů, jak vyplynulo z příkazu ředitele Všeobecné zdravotní pojišťovny č. 145/2007, nešlo tedy o plošné uplatnění. Správce daně rovněž dodal, že ve většině případů se tento postup týkal zdravotnické záchranné služby a menších zdravotních zařízení. Dále poukázal na to, jaký postup Všeobecná zdravotní pojišťovna volila před tím, než k zohlednění regulace přistoupila (zdravotnická zařízení byla ze strany Všeobecné zdravotní pojišťovny informována dopisem v případě, že by pojišťovna regulaci hodlala zohlednit). Žádné takové kroky však vůči stěžovatelce ze strany Všeobecné zdravotní pojišťovny činěny nebyly vyjma Léčebny návykových nemocí v Nechanicích. U této léčebny bylo však poukázáno na specifický dodatek č. F2/2005-OLÚ z října 2005, který z hlediska uplatnění cenové regulace nenalezl obdobu u dalších zařízení stěžovatelky a který výslovně zmiňoval, že po věcné revizi bude úhrada upravena tak, aby nepřekračovala maximální cenu bodu, pokud by došlo k jejímu překročení. Postup ve vztahu ke zmíněné léčebně se však odlišoval od postupu vztahujícího se k ostatním zařízením stěžovatelky. Konkrétní kroky směřující k zohlednění regulace tak byly ze strany zdravotní pojišťovny činěny jen ve vztahu k Léčebně návykových nemocí v Nechanicích – zde také byla regulace uplatněna (částka, o kterou došlo ke krácení úhrady v návaznosti na regulaci, byla nakonec v reakci na výše zmíněný rozsudek velkého senátu Nejvyššího soudu sp. zn. 31 Cdo 3142/2006 stěžovatelce vrácena Všeobecnou zdravotní pojišťovnou v roce 2007).

Správce daně taktéž přesvědčivě vyvrátil domněnku, kterou ani sama stěžovatelka blíže nedoložila, že by Všeobecná zdravotní pojišťovna ohledně roku 2006 ve vztahu ke stěžovatelce účtovala o opravných či dohadných položkách – sama Všeobecná zdravotní pojišťovna ve svém vyjádření totiž popřela, že by o těchto položkách účtovala. I ve vztahu k výroční zprávě Všeobecné zdravotní pojišťovny, ve které bylo uvedeno, že tato pojišťovna má pohledávky po splatnosti ve výši 298 milionů Kč, správce daně náležitě zhodnotil, že šlo o pohledávky z již zohledněné regulace vůči konkrétním zdravotním zařízením, mezi nimiž však stěžovatelka nebyla.

Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se závěrem, že v případě stěžovatelky neexistovaly konkrétní poznatky, že by mělo dojít k zohlednění cenové regulace u jiných zařízení stěžovatelky než u zmíněné léčebny, a tedy že by mělo dojít k faktickému krácení úhrady za poskytnutou zdravotní péči v těchto zařízeních, pro kterou tvořila dohadnou položku. Pro tvorbu této dohadné položky tak nebyly dány podmínky. Ke krácení úhrady z tohoto důvodu ostatně nebyly činěny žádné kroky, nikdy ke krácení ani nedošlo a stěžovatelka dohadnou položku, kterou takto vytvořila, následně rozpustila do výnosů roku 2007. Všeobecné zdravotní pojišťovně tak předmětnou část úhrady nikdy nevracela.

Stěžovatelka v daném ohledu namítla, že závazek vrátit část poskytnuté úhrady za zdravotní péči jí vznikl přímo ze zákona, a to v návaznosti na překročení maximální ceny bodu stanovené cenovými předpisy. K danému lze konstatovat, že u smluvního ujednání o ceně, které překračuje stanovenou regulaci maximální cenou, přichází do úvahy neplatnost takového ujednání v té části, kde převyšuje maximální dovolenou cenu (k tomu srov. např. rozsudek

Nejvyššího soudu ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. 32 Odo 1530/2005, který se zabýval cenovou regulací ve vztahu k úhradě za zdravotní péči sjednané ve formě paušální úhrady; byť je k tomuto rozsudku nutno poznamenat, že závěr o porušení cenové regulace byl později překonán výše zmíněným rozsudkem velkého senátu Nejvyššího soudu sp. zn. 31 Cdo 3142/2006). Obecně skutečně platí, že právní řád konstruuje závazek vydat bezdůvodné obohacení získané z neplatného právního úkonu. Nelze však přehlédnout, že absolutní neplatnost určitého soukromoprávního úkonu může být irelevantní i z daňového hlediska. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 200, publikovaném pod č. 2489/2012 Sb. NSS, provádí-li daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu např. v § 24 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o daních z příjmů), může mít i neplatný úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno a projevilo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví (k daňovým dopadům neplatných úkonů srov. též rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 - 180, publikovaný pod č. 2415/2011 Sb. NSS.). Samotná argumentace o povinnosti vrátit část úhrady za zdravotní péči, která měla vzniknout bez dalšího pouze v důsledku absolutně neplatné smlouvy, tak nemohla vést k závěru o důvodnosti tvorby dohadné položky. Pokud v daném případě nevyvstaly konkrétní skutečnosti, na základě kterých se stěžovatelka v době tvorby dohadné položky mohla důvodně domnívat, že předmětná část úhrady za zdravotní péči bude skutečně navracena, tj. že dojde k reflexi neplatnosti ujednání o ceně překračující regulaci, neměla být tvořena dohadná položka. O tom, že takové informace nevyvstaly a že k vrácení části předmětné úhrady navíc nikdy nedošlo, bylo přitom pojednáno již výše.

Na závěr vypořádání námitky vztahující se k dohadné položce Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka se ve své právní argumentaci dovolávala znaleckého posudku. K posouzení právních otázek jsou soudy plně povolány a znalecké posudky v daném ohledu nemohou hrát určující roli. Z odůvodnění zdejšího soudu je patrné, k jakému hodnocení dospěl ve vztahu k problematice řešené znaleckým posudkem, na který stěžovatelka odkázala způsobem, který umožňoval identifikovat její námitky. Nejvyšší správní soud v daném ohledu však nemohl být jakkoli vázán tímto znaleckým posudkem.

Ve své druhé kasační námitce stěžovatelka poukázala na to, že daňová kontrola u ní byla zahájena, aniž by v protokolu o jejím zahájení byly sděleny důvody jejího zahájení. Poukázala přitom na náleží Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, publikovaný jako N 196/51 SbNU 375.

Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že soudní judikatura ve vztahu k zahájení daňové kontroly, požadavkům na její řádné zahájení a vlivu této právní skutečnosti na běh lhůt k doměření daně prošla v minulosti vývojem (tento judikaturní vývoj se odehrál až po skončení zdaňovacího období roku 2006, jehož se nynější věc týká; náleží, na který poukázala stěžovatelka, byl vydán dávno po zahájení daňové kontroly, stěžovatelka tedy při jejím zahájení na něj nemohla spoléhat). Stěžovatelka odkazovala na náleží Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, kde byl vyjádřen názor, že má-li být daňová kontrola úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití v daňovém řízení. V konkrétní věci, kterou se zmíněný náleží zabýval, neobsahoval protokol o zahájení daňové kontroly důvody jejího zahájení, byl psán rukou, s chybami, a kontrola byla zahájena toliko formálně poslední pracovní den před vánočními svátky, resp. 10 dnů před koncem prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

pokračování

Nejvyšší správní soud se ke stěžovatelkou odkazovanému nálezu Ústavního soudu v minulosti již vyjádřil. Učinil tak např. ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaném pod č. 1983/2010 Sb. NSS, či ve svém rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud zde obecně zhodnotil význam kontroly a zdůraznil, že daňová kontrola se nijak nevymyká běžně chápanému pojmu kontroly, navíc jde o institut s mimořádně podstatným preventivním účinkem. Poukázal na to, že neexistence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkacího řízení dle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola a vytýkací řízení slouží odlišným účelům a rovněž náležitosti jejich zahájení jsou odlišné. Účelem daňové kontroly je zjistit nebo prověřit okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Prověření okolností nemusí nutně vést k podezření o zkrácení daně. V citovaných rozsudcích bylo rovněž poukázáno na příslušné standardy ochrany práv daňového subjektu a na legitimní cíl daňové kontroly, jímž je zájem státu na řádném stanovení a výběru daní. Zároveň zde byl odmítnut požadavek na to, aby správce daně disponoval při zahájení kontroly konkrétním podezřením či pochybností o řádném splnění daňové povinnosti.

Krajský soud přitom na tuto judikaturu zdejšího soudu zcela správně odkázal a v podrobnostech tak činí i Nejvyšší správní soud.

Je vhodné ještě dodat, že ústavní stížnosti proti výše citovaným rozsudkům zdejšího soudu ve věci daňové kontroly byly odmítnuty (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, a usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2010, sp. zn. IV. ÚS 36/10). Dále lze poukázat na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (publikované pod č. 368/2011 Sb.), podle kterého *„daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, 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. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“* Tímto stanoviskem pléna Ústavního soudu byl překonán stěžovatelkou namítaný nálezný prvního senátu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Na základě uvedeného je zřejmé, že právní názor vyjádřený v namítaném nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, byl záhy překonán, navíc nikdy nebyl v rozšířenější míře v praxi aplikován, nedá se tedy hovořit, že by nově založil ustálenou judikaturní praxi (srov. výše zmíněné rozsudky zdejšího soudu č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 a č. j. 2 Aps 2/2009 - 52). Druhá stěžovatelčina námitka odkazující na tento nálezný tak nemůže být důvodná.

## V. Závěr

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. června 2013

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu