



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 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 114/2008 - 163,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 114/2008 - 163 **se zrušuje** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Výše uvedeným rozhodnutím 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.

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.

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., H. 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 Jablunka 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.

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).

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.

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 s 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 takovou, 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 offio* 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.

Krajský soud i do třetice žalobu zamítl, a to rozsudkem ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 114/2008 - 86. V odůvodnění nejprve obsáhle zreprodukoval obsah napadeného rozhodnutí a následnou procesní historii případu. Poté se vypořádal s žalobní námitkou, podle níž se žalovaný nesprávně zaměřil na zjišťování, zda subdodavatelé uvedení společností HAŠ, v. o. s., skutečně práce na opravách forem prováděli. Dle krajského soudu však byl takový postup finančních orgánů zcela legitimní, neboť žalobce ve správním řízení nepředložil důkazy, které by prokázaly faktické uskutečnění na předmětných fakturách vykázaného zdanitelného plnění, čímž neunesl své důkazní břemeno. Prvostupňový správní orgán na základě dožádání místně příslušného správce daně společnosti HAŠ, v. o. s. zjistil, že tato společnost sama opravy neprováděla, skutečným dodavatelem měla být společnost VALÁŠEK PLUS, s. r. o., se kterou měla společnost HAŠ, v. o. s. uzavřenou smlouvu o dílo. Následně se pak správní orgán zaměřil na zjišťování skutečností týkajících se uvedeného subdodavatele, přičemž zjistil, že společnost HAŠ, v. o. s., opravy forem neprovedla ani zprostředkovaně. Daňové orgány tedy postupovaly plně v souladu s dikcí § 19 a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Soud poté zhodnotil veškerá žalobcova tvrzení a výsledky dokazování provedeného správcem daně, a to zcela konkrétně. Zejména se vypořádal s žalobcovými námitkami vůči hodnocení jednotlivých důkazů (povětšinou výslechů svědků), přičemž dal žalovanému za pravdu, že dané důkazy neprokazují faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Důvodnými neshledal ani námitky porušení procesních předpisů (námitky, že v průběhu daňového řízení došlo k nezákonnému odmítnutí provést svědecké výpovědi některých osob, že protokol o zahájení daňové kontroly je neplatný, či že výzva správce daně ze dne 16. 7. 1999 neobsahuje sdělení konkrétních pochybností). Ve vztahu k námitce prekluze daně soud odkázal na právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73, podle něž se danou námitkou nemůže zabývat, protože byla uplatněna po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty. Soud nevyhověl ani návrhům na výslech svědků. Co se týče svědků vyslechnutých již v daňovém řízení, tyto soud nevyslechl, neboť neshledal, že by správní orgány hodnotily jejich výpovědi nesprávně či toliko ve svůj prospěch. Ostatně bylo by jen stěží možné očekávat přínos opakování výslechů s ohledem na značný časový odstup od rozhodného období. K porušení zásad bezprostřednosti a ústnosti tímto postupem nedošlo, neboť ve věci bylo nařízeno jednání, při kterém mohl žalobce uplatnit svá zákonná práva. Podrobně soud zdůvodnil rovněž skutečnost, proč nepovažoval za nutné provést výslechy svědků H. a V., kteří ve správním řízení vyslechnuti nebyli. Soud také několikrát podpůrně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Afs 110/2007 - 63, v němž zdejší soud zamítl žalobcovu kasační stížnost ve skutkové obdobné věci.

II.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) i rozsudek krajského soudu ze dne 3. 7. 2008 napadl kasační stížností; namítl, že názor, podle nějž prekluze práva vyměřit daň představuje nezákonnost, která musí být namítána v řádné dvouměsíční zákonné lhůtě, je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu k dané otázce. Soud byl povinen se námitkou prekluze zabývat; kdyby tak učinil, musel by dospět k závěru, že prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2002 a že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až po marném uplynutí této lhůty. Stěžovatel dále polemizoval s názorem, že by běh prekluzivní lhůty byl přetržen úkony v rámci odvolacího řízení. Další okruh kasačních námitek se týkal krajským soudem zamítnutého návrhu na provedení výslechu svědků. Stěžovatel byl přesvědčen, že takto došlo k porušení principu bezprostřednosti soudního řízení, neboť soud čerpal poznatky jen z písemně zachycených projevů některých svědků.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, opět zrušil rozsudek krajského soudu a to pro nevypořádání se s námitkou prekluze práva vyměřit daň. V mezidobí došlo totiž k podstatnému posunu judikatury vlivem rozhodovací činnosti Ústavního soudu k problematice přezkoumání prekluze práva i ex offio (zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

Kasační námitku týkající se způsobu, jakým soud přistoupil k žalobním návrhům na výslech svědků Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl; odůvodnění zamítavého postoje obsáhle popsal na stranách 142 až 144 zmíněného rozsudku.

III.

Krajský soud poté o věci opět rozhodl, a to v záhlaví označeným rozsudkem, nyní napadeným kasační stížností. 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 (nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07) krajský soud uvedl, že se žalobcem uvedený nálezy Ústavního soudu na daný případ pro jeho specifika nevztahuje. Nadto žalobní námítka směřující proti rozhodnutí, jež vzešlo z daňové kontroly, byly shledány nedůvodnými. Ostatně Ústavní soud již v minulosti přijal stanovisko, ze kterého povinnost sdělit konkrétní pochybnosti při zahájení daňové kontroly nevyplývá (nálezy ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99).

IV.

Žalobce se současnou kasační stížností domáhá zrušení rozsudku krajského soudu. Setrvává při svých námitkách na závěru, že soud nevyslechl navržené svědky, ať již ty, kteří byli sice vyslechnuti v daňovém řízení a nebo ty, kteří vyslechnuti nebyli vůbec. V podstatě zopakoval argumentaci, kterou již dříve uplatnil v kasační stížnosti proti rozsudku, jež předcházel nyní napadenému rozsudku.

Další kasační námitkou brojil proti posouzení prekluze práva vyměřit daň, zejména pak namítl, že se soud nevypořádal s jeho námitkami, že úkony v odvolacím řízení nesměřovaly k vyměření daně a nemohou být tedy těmi, jež přerušují běh prekluzivní lhůty. V tomto ohledu považuje stěžovatel napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Nadto odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 19/2006 je nepřiléhavý.

Krajský soud dále nepřihlédl k závěrům vysloveným Ústavním soudem v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. V tomto ohledu krajský soud zmiňovaný náleze pouze povšechně odmítl, aniž by konkretizoval, proč se na stěžovatele nevztahuje. Rozsudek krajského soudu je dle stěžovatele nepřezkoumatelný tedy i pro tuto vadu a proto závěrem navrhl zrušení předmětného rozsudku krajského soudu.

Žalovaný vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. K aplikaci tohoto ustanovení se vyslovil i Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, poukázal na to, že „*ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil*“.

S ohledem na to, že stěžovatel v prvním kasačním bodu napadá opakovaně rozhodnutí krajského soudu v části, týkající se způsobu, jakým soud přistoupil k žalobním návrhům na výslech svědků a v níž již byl při svém rozhodování soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozhodnutí v téže věci, je taková námitka nepřipustná; Nejvyšší správní soud se jí totiž již zabýval v předchozím rozsudku v téže věci, její důvodnost zamítl a podrobné odůvodnění zamítavého postoje obsáhle popsal na stranách 142 až 144 zmíněného rozsudku (ze dne 2. dubna 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135). Taková kasační stížnost je v rozsahu prvního kasačního bodu tedy podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná.

Kasační stížnost je však přípustná v rozsahu druhého a třetího okruhu kasačních námitek týkajících se prekluze práva vyměřit daň a podmínek pro zahájení daňové kontroly.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku v části, zabývající se prekluzí daně.

Lhůty pro vyměření daně jsou upraveny v § 47 daňového řádu. Podle jeho odst. 1 nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. Podle odst. 2 pak platí, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Tímto rámcem je ovládán pohled na posouzení prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Aby mohl správní orgán či soud dospět k závěru o včasnosti vyměření daně, musí vzít v úvahu zdaňovací období, za které je daň vyměřována a dále pak veškeré relevantní úkony, které směřují k vyměření daně, neboť ty běh prekluzivní lhůty přerušují.

K povaze takových úkonů je nutno uvést, že se musí jednat o úkony, které skutečně (nikoliv jen formalisticky, vyvolávající zdání opravdového úkonu směřujícího k vyměření daně) mají tu vlastnost, že na jejich základě jsou zjištěny či zjišťovány relevantní okolnosti, které mohou ovlivnit určení správnosti daňové povinnosti a o jejichž vyvolání (činění) byl daňový subjekt zpraven. Judikatura zdejšího soudu dovodila, že takovým úkonem je mj. daňová kontrola jako celek (publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS); jsou jimi i úkony prováděné správními orgány v rámci odvolacího řízení, jimiž mohou i být výsledky svědků (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81, „*Navrhne-li daňový subjekt ve včas podaném odvolání další důkazní prostředky, které mají být provedeny, je výzva k jejich předložení, jakož i výzva k prokázání tvrzení v odvolání obsažených, nepochybně úkonem, který je způsobilý účinky ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přivodit*“; shodně též rozsudky ze dne 18. 6. 2008, č. j. 1 Afs 83/2008 - 60, a nebo ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72.

V nyní souzené věci krajský soud ke vznesené otázce prekluze práva uvedl, že se zcela ztotožnil s již dříve vysloveným (byť obiter dictum) názorem Nejvyššího správního soudu. Zdůraznil, že daňová kontrola zkoumané daně byla u žalobce zahájena dne 29. 6. 1999, tímto úkonem došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty a nová prekluzivní lhůta končila dnem 31. 12. 2002. Úkony činěné správními orgány v průběhu roku 2002 v rámci odvolacího řízení (výsledky svědků H. dne 16. 1. 2002, H. dne 13. 2. 2002, C. dne 28. 1. 2002), jakož i výzva ze dne 18. 4. 2002, č. j. 89143/02/303934/6308, byly právě těmi, jež směřují k vyměření daně a jež běh prekluzivní lhůty opět přerušují. V tomto ohledu upozornil soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, který tento názor podporuje.

Takový závěr (na rozdíl od žalobce) sám o sobě neshledává Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelným. Je sice skutečností, že je poněkud strohým, nicméně lze z takto popsaného stavu seznat, které úkony považoval soud za způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty a vyvolat běh lhůty nové. Krajský soud opomněl uzavřít, že nabylo-li přezkoumávané rozhodnutí právní moci dne 31. 1. 2003, pak bylo vydáno a stalo se pravomocným uvnitř běhu prekluzivní lhůty; ta totiž skončila až dne 31. 12. 2005. Absence takového dovětku sama o sobě však nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v namítaném rozsahu nezakládá.

Pro vyřešení celé problematiky prekluze práva vyměřit daň je však podstatné řádné zodpovězení dalšího žalobního bodu, jímž je tvrzení „neúčinnosti“ zahájení daňové kontroly. Stěžovatel namítal, že jestliže správní orgán nesdělil ve shodě s právním názorem Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 jasné důvody, pro které kontrolu zahajuje, pak ji zahájil nezákonným způsobem a proto takto zahájená daňová kontrola nemůže být řádným úkonem směřujícím k vyměření daně a tedy prolamujícím běh prekluzivní lhůty.

K tomuto bodu krajský soud uvedl, že uvedený právní názor lze vztáhnout pouze k opakované daňové kontrole (aniž by rozvinul důvody pro tento závěr) a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57 (hluboce předcházející názoru vyslovenému v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07). Uzavřel, že namítaný nálezn Ústavního soudu vychází ze zcela specifických okolností, jež nedopadají na souzenou věc (opět neuvedl jediný důvod, proč by na souzenou věc nemohl tento nálezn dopadat). Aby však definitivně mohl krajský soud uzavřít otázku prekluze práva, musí řádně zodpovědět a odůvodnit, zda-li 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. V tomto ohledu je skutečně rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným. Vždyť právě jasná odpověď na námitku „nezákonně zahájené daňové kontroly“ může přispět k jednoznačnému závěru o včasnosti či opožděnosti vyměření daně. Jak zmíněno shora, právě a pouze v souladu se zákonem provedený úkon směřující k vyměření daně může vyvolat účinky § 47 odst. 2 daňového řádu. Na zkoumání oprávněnosti této stížnostní námitky však soud zcela rezignoval.

Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za nutné ještě uvést, že opakovaně byl nucen v souzené věci rušit rozsudek krajského soudu, a to velkým dílem vlivu posunu a vývoje judikatury Ústavního soudu. Takovou situaci nelze krajskému soudu nikterak vytknout. I v nyní souzené věci si byl krajský soud vědom změny judikatury v náhledu na způsoby zahájení daňové kontroly a přesto, že vyjádřil svůj názor na danou problematiku, učinil tak velmi obecně, aniž by podrobil žalobní námitku individuálnímu zkoumání.

V dalším řízení tedy soud řádně prozkoumá způsob zahájení daňové kontroly v konkrétním souzeném případě a z tohoto dílčího závěru učiní závěr o včasnosti či opožděnosti vyměření předmětné daně. V tomto směru lze odkázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, nebo ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90.

VI.

S ohledem na posledně uvedený závěr Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán zde vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V novém řízení krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 3. února 2010

senátu

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně