Spis 1 Afs 55/2010 byl spojen se spisem 1 Afs 54/2010 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. P. K.,** zastoupen JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 12. 2007, čj. 16774/07-1300-505196, a ze dne 20. 12. 2007, čj. 16778/07-1100-500331, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 3. 2010, čj. 15 Ca 60/2008 - 38 a čj. 15 Ca 61/2008 - 36, ve znění opravného usnesení ze dne 15. 4. 2010, čj. 15 Ca 61/2008 - 47,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 54/2010 a 1 Afs 55/2010 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 54/2010.

II. Rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 3. 2010, čj. 15 Ca 60/2008 - 38 a čj. 15 Ca 61/2008 - 36, ve znění opravného usnesení ze dne 15. 4. 2010, čj. 15 Ca 61/2008 - 47, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věcí

[1] Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) zahájil dne 23. 8. 2004 u žalobce kontrolu mimo jiné daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. V případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002 dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti NUMERO CZ s. r. o. spočívající ve zprostředkovatelské činnosti, z něhož uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu. Správce daně proto doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 2. 2006, čj. 48444/06/214911/6569, daň z přidané hodnoty za toto zdaňovací období. Z pohledu daně z příjmů fyzických osob posoudil správce daně výsledky důkazního řízení stran vyplacení provize za zprostředkovatelskou činnost společnosti NUMERO CZ s. r. o. tak, že žalobce neprokázal souvislost tohoto výdaje se svými zdanitelnými příjmy. Proto správce daně dodatečným platebním výměrem č. 1060000195 ze dne 28. 2. 2006, čj. 49217/06/214911/6569, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Oba dodatečné platební výměry napadl žalobce odvoláními, která však žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dvěma žalobami u krajského soudu. Krajský soud zrušil v záhlaví označenými rozsudky rozhodnutí žalovaného i dodatečné platební výměry pro nezákonnost. Nezákonnost těchto rozhodnutí spatřuje krajský soud v tom, že jimi byla pravomocně vyměřena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty. K prekluzi práva správce daně doměřit daň přitom přihlédl z úřední povinnosti. Krajský soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle něhož tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla. Daňová kontrola je v obecné rovině úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52). V nyní posuzovaném případě však bylo zahájení daňové kontroly ryze formálním, a proto neústavním úkonem, neboť správce daně nesdělil žalobci důvody, které jej vedly k tomuto úkonu (viz protokol o ústním jednání ze dne 23. 8. 2004). Aby mohlo být zahájení daňové kontroly považováno za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty, musel by správce daně v okamžiku zahájení daňové kontroly disponovat konkrétními důvody (pochybnostmi), které je třeba sdělit daňovému subjektu a zachytit v protokolu o zahájení kontroly (nález sp. zn. I. ÚS 1835/07). Žádný další úkon přerušující běh prekluzivní lhůty, který by byl učiněn do 31. 12. 2005, krajský soud nedohledal. Daň byla v obou případech pravomocně doměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti oběma rozsudkům krajského soudu včasné kasační stížnosti, které následně na výzvu soudu doplnil o konkrétní důvody. Stěžovatel v kasačních stížnostech uvádí, že je podává z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítá, že krajský soud vycházel z nálezů sp. zn. I. ÚS 1835/07 a I. ÚS 1611/07 a rozsudků NSS čj. 1 Afs 145/2008 - 135, sp. zn. 2 Afs 69/2004, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, čj. 2 Afs 66/2004 - 53 a čj. 8 Afs 52/2007 - 62, aniž by se zabýval

kauzou samotnou z hlediska jejích specifik, spisovým materiálem a skutečnostmi rozhodnými pro posouzení zákonnosti rozhodnutí. Stejně tak krajský soud pominul závěry rozsudku NSS čj. „Afs 84/2009 - 90“ a sp. zn. 2 Aps 2/2009. Právní názor vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je zcela ojedinělý, byl vysloven pouze v jediném nálezu, přičemž předsedkyně rozhodujícího senátu podala k tomuto nálezu odlišné stanovisko. Tento právní názor nepředstavuje konstantní judikaturu Ústavního soudu či soudů správních, navíc je rozporný s právní úpravou daňového řádu. Nález nebyl uveřejněn ve Sbírce zákonů, přitom právě tímto uveřejněním by mohl dát Ústavní soud jasně najevo, že jeho názor má všeobecný význam.

[4] Dle stěžovatele je nutné zodpovědět otázku, zda předmětný nález je rozhodnutím zásadním v tom smyslu, že je v něm dán výklad, který je možno obecně vztáhnout na všechny případy, v nichž je při rozhodování aplikována stejná právní norma. Pokud by se mělo jednat o obecné pravidlo, jde skutečně o zásadně nový přístup a ani správce daně nemohl předpokládat v době zahájení daňové kontroly v roce 2004, že dojde k takovému výkladovému posunu v otázce zahajování daňové kontroly. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na zásadu předvídatelnosti soudních rozhodnutí.

[5] Z nálezu není zřejmé, nakolik konkrétní má být podezření správce daně, zda stačí výpověď osoby přezvědné, anonymní podání, nesrovnalosti u jiného daňového subjektu, který s kontrolovaným daňovým subjektem obchoduje atd. Jestliže by daňová správa přijala názor obsažený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, byl by popřen § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), který ukládá důkazní povinnost daňovému subjektu. Na základě zmiňovaného nálezu lze však dovodit, že daňová správa by musela daňový subjekt nejen kontrolovat, ale i vyhledávat jeho daňové povinnosti. Ve vztahu k časové působnosti rozhodovací činnosti soudů stěžovatel poukazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 8 As 47/2005. Stěžovatel se domnívá, že nález vydaný v roce 2008 nelze aplikovat na kontrolu zahájenou v roce 2004.

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

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

preventivní úkon musel být podmíněn konkrétním podezřením na nedostatečné splnění daňové povinnosti.

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

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

[10] Stěžovatel shrnuje, že daňová kontrola byla v těchto věcech zahájena jako úkon ústavně konformní, správný, určitý a srozumitelný, a proto založila nový běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 daňového řádu. Na podporu těchto tvrzení lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 29 Ca 114/2008 - 177 ze dne 31. 7. 2009, či Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 41/2009 ze dne 10. 6. 2009. Stěžovatel dále odkazuje a rozsáhle cituje a parafrázuje text rozsudku NSS čj. 2 Aps 2/2009 - 52, s jehož zněním se plně ztotožňuje. Krajský soud však nepostupoval v souladu s tímto právním názorem Nejvyššího správního soudu, ač je jím ve skutkově a právně shodných případech vázán.

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

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

[13] Žalobce se ve stanovené lhůtě ke kasačním stížnostem nevyjádřil.

III.
Spojení věcí

[14] Jelikož se obě kasační stížnosti týkají týchž účastníků řízení, skutkově i právně shodných otázek a obsahují totožnou kasační námitku, která směřuje proti témuž důvodu rozsudků krajského soudu, přistoupil Nejvyšší správní soud v souladu s § 39 odst. 1 použitého na základě § 120 s. ř. s. ke spojení věcí a jejich společnému projednání.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[15] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[16] Jádrem jediné kasační námitky je posouzení právní otázky, zda byla daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem, a tudíž zda má tento úkon za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Ačkoliv stěžovatel v kasačních stížnostech dále hovoří o nepřezkoumatelnosti rozsudků pro nedostatek důvodů [důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], má tím v podstatě na mysli pouze to, že jestliže by se výše uvedená kasační námitka dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ukázala opodstatněnou, nebyl by dán důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele krajským soudem.

[17] Nejvyšší správní soud ověřil ve správním spisu, že protokol o ústním jednání ze dne 23. 8. 2004, čj. 172049/04/214931/3294, jímž byla u žalobce zahájena kontrola mimo jiné daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, obsahuje pouze upozornění, že práva a povinnosti daňového subjektu i pracovníků správce daně jsou uvedeny v § 16 daňového řádu. Žalobce byl dále upozorněn na možnost uložení pokuty, pokud nesplní ve stanovených lhůtách povinnosti nepeněžité povahy. Dále byl žalobce poučen o tom, že až do ukončení daňové kontroly nemůže podat dodatečné daňové přiznání (§ 41 odst. 2 daňového řádu). Na to žalobce uvedl, že mu nejsou známy žádné skutečnosti pro podání dodatečného daňového přiznání. V protokolu je dále poznačeno, že si pracovník správce daně vyžádal doklady týkající se daní prověřovaných kontrolou. Doklady měly být předloženy dne 20. 9. 2004. Žalobce se k předmětu ústního jednání nevyjádřil. Protokol o ústním jednání neobsahuje žádné důvody, které vedly správce daně k zahájení daňové kontroly.

[18] Podstatou nyní projednávaných kasačních stížností je právě otázka, zda zahájení daňové kontroly bez toho, že by byly daňovému subjektu sděleny důvody pro její zahájení, je v souladu se zákonem a ústavním pořádkem. S touto otázkou úzce souvisí hodnocení provedené daňové kontroly z pohledu § 47 odst. 2 daňového řádu, tedy zda takováto kontrola je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty. Tyto otázky řešil Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (N 196/51 SbNU 375), o nějž krajský soud opřel své rozhodnutí a z jehož odůvodnění krajský soud rozsáhle cituje ve svém rozsudku. Otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v tomto nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46 ve věci *NEW ONTARIO s. r. o.* (publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS), a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52 ve věci *E. T. Holding, spol. s r. o.* (publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS), na nějž navázal rozsudek ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Aps 2/2010 - 54 ve věci *CIKO s. r. o.,* rozsudek ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010 - 70 ve věci *HOFFMANN spol. s r. o. Chrudim*, rozsudek ze dne 15. 4. 2010, čj. 7 Afs 15/2010 - 89 ve věci *A-Z ODPADY s. r. o.*, rozsudek ze dne 29. 4. 2010, čj. 9 Afs 108/2009 - 43, rozsudek ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 26/2010 - 163 ve věci *CeWe Color, a. s.*, rozsudek ze dne 27. 5. 2010, čj. 2 Afs 10/2010 - 71 ve věci *International Power Opatovice, a. s.*, rozsudek ze dne 30. 6. 2010, čj. 1 Aps 1/2010 - 89,

nebo rozsudek ze dne 22. 7. 2010, čj. 2 Afs 16/2010 - 104 ve věci *ARPEL, s. r. o.* (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz).

[19] Pokud jde o závaznost nálezů Ústavního soudu, je třeba důrazně odmítnout tezi stěžovatele, že závaznost nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je oslabena tím, že nebyl publikován ve Sbírce zákonů ani Sbírce nálezů a usnesení (nález byl ostatně publikován ve svazku 51 Sbírky nálezů a usnesení). K otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu se Nejvyšší správní soud v obecné rovině vyslovil v rozsudku ve věci *E. T. Holding* (cit. v bodě [18] shora): „[P]*rávní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva*“ (bod 19 cit. rozsudku ve věci E. T. Holding). V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dále cituje z nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007 (N 190/47 SbNU 465), dle něhož „[o]*becný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v 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*“ (bod 20 tamtéž).

[20] Nejvyšší správní soud dále ve věci *E. T. Holding* vyšel z rozsudku ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44, dle něhož „*jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; 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*“ (bod 21 tamtéž).

[21] V návaznosti na tato východiska dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *E. T. Holding* k závěru, že nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, „*který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové*

kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly" (bod 34 tamtéž). Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud se i v nyní projednávaných věcech domnívá, že z právě předestřených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu.

[22] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (cit. v bodě [18] shora) považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí *a priori* disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy. Naproti tomu vytýkací řízení dle § 43 daňového řádu je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytýkacího řízení je, že vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně musí ve výzvě dle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102). Zásadním rozdílem mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením je, že v případě vytýkacího řízení daňový řád vyžaduje, aby správce daně před jeho zahájením disponoval konkrétními pochybnostmi a sdělil je daňovému subjektu. Na tuto skutečnost poukazuje i odlišné stanovisko předsedkyně senátu JUDr. Ivany Janů k nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. JUDr. Ivana Janů ve svém odlišném stanovisku, stejně jako následně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *E. T. Holding* odmítly nahlížet na daňovou kontrolu jako na formu trestního obvinění. Na této myšlence je naopak postaven již několikrát zmiňovaný nález sp. zn. I. ÚS 1835/07.

[23] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně byl oprávněn zahájit u žalobce daňovou kontrolu, aniž disponoval konkrétním podezřením, že žalobce přiznal svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. Správce daně nebyl tudíž povinen sdělit žalobci důvody pro zahájení daňové kontroly. Tento právní názor přitom obstojí i v testu proporcionality (v podrobnostech viz judikatura NSS cit. v bodě [18] shora, zejména rozsudek ve věci *E. T. Holding*). Daňová kontrola provedená u žalobce byla zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem a představuje úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové prekluzivní lhůty, neboť byl učiněn zcela nepochybně v průběhu původní lhůty k vyměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly dne 23. 8. 2004 založilo běh nové prekluzivní lhůty, která uplynula dnem 31. 12. 2007. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002 a

daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 byly žalobci pravomocně doměřeny dne 28. 12. 2007, kdy byla rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům doručena zástupci žalobce s neomezenou plnou mocí Ing. Š. Je tedy zcela zřejmé, že daň byla žalobci doměřena v rámci prekluzivní lhůty (viz rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004 - 61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud již pro nadbytečnost nemusel zvažovat, zda rovněž některé z úkonů provedených správcem daně v průběhu odvolacího řízení nepřerušily prekluzivní lhůtu a nezaložily běh lhůty nové.

V.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[24] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné, a tak dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozsudky krajského soudu a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[25] V nových rozhodnutích pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o těchto kasačních stížnostech (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. srpna 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu