

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **V. B.,** zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Mírové náměstí 157/30, 412 01 Litoměřice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2009, č. j. 4849/09-1100-500331, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 3. 2010, č. j. 15 Ca 109/2009 - 25,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 3. 2010, č. j. 15 Ca 109/2009 - 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 22. 5. 2009, č. j. 4849/09-1100-500331, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 24. 9. 2008, č. j. 94012/08/196911/6670, jímž mu Finanční úřad v Litoměřicích doměřil na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 daň ve výši 1 715 176 Kč.

Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem; ten rozsudkem ze dne 17. 3. 2010, č. j. 15 Ca 109/2009 - 25, zrušil rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění uvedl, že se primárně a z úřední povinnosti zabýval otázkou prekluze práva správce daně vyměřit nebo doměřit daň. Při hodnocení této otázky přitom vycházel z judikatury Ústavního soudu. Poukázal na nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle něhož tříletá prekluzivní lhůta podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále

též „daňový řád“), počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, a nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dále zmínil judikaturu

Nejvyššího správního soudu týkající se nutnosti stanovit daň ve lhůtě podle § 47 odst. 1 daňového řádu pravomocně, popsal vztah institutu daňové kontroly a prekluze práva vyměřit daň a zabýval se povinností respektovat ústavně konformní výklad právního předpisu. Odkázal též na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle něhož podezření o zkrácení daně a důvody pro použití daňové kontroly musí existovat v okamžiku jejího zahájení a musí být správcem daně jednoznačně formulovány, daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení daňové kontroly.

V daném případě se jednalo o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, k počátku běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně tak došlo dne 31. 12. 2005. Daňová kontrola byla u daňového subjektu zahájena dne 6. 3. 2008, dodatečný platební výměr byl vydán dne 24. 9. 2008. Podle krajského soudu předmětná daňová kontrola nebyla provedena v souladu se zákonem a ústavními principy. Protokol o zahájení daňové kontroly totiž neosvědčuje existenci důvodů či podezření správce daně o zkrácení předmětné daně. Pokud takové důvody fakticky existovaly, nebyly žalobci zjevně sděleny a v protokolu zachyceny. Takový úkon je nutno hodnotit jako ryze formální a neústavní. Zahájení daňové kontroly, resp. daňovou kontrolu jako celek, tak nelze považovat za úkon, který by byl ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu schopen přerušit běh prekluzivní lhůty ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období.

Krajský soud dále zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, v němž bylo vysloveno, že od nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se lze odchýlit. K tomu uvedl, že obecné soudy jsou povinny respektovat vyložené a aplikované nosné pravidlo, o něž se opíral výrok Ústavního soudu, i při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Od vydání předmětného nálezu nedošlo ke změně právní úpravy ani k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, pročež krajský soud na skutkově obdobný případ aplikoval ústavně konformní výklad obsažený v nálezu Ústavního soudu.

Prekluzivní lhůta začala ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, běžet dnem 31. 12. 2005, a protože zahájení daňové kontroly ze dne 6. 3. 2008 nelze považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu a jiný úkon se stejnými důsledky správce daně neučinil, uplynula dne 31. 12. 2008. Dodatečný platební výměr ze dne 24. 9. 2008 nabyl právní moci dne 25. 5. 2009, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí žalovaného o odvolání, a stalo se tak nepochybně po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně za zdaňovací období roku 2005. Z tohoto důvodu se krajský soud již nezabýval dalšími námitkami žalobce.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností. Namítl, že výklad ustanovení § 16 a § 47 daňového řádu provedený krajským soudem se zcela vymyká ustálené interpretaci těchto ustanovení a jako takový je neudržitelný. Podle názoru žalovaného došlo v daném případě k pravomocnému doměření daně před uplynutím prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu, neboť zahájení daňové kontroly dne 6. 3. 2008 bylo ústavně konformním úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud vycházel z jím uvedené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, přičemž též uvedl, že je

mu znám názor Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku sp. zn. 2 Aps 2/2009; nezabýval se však kauzou samotnou z hlediska jejích specifik, ani rozhodnými skutečnostmi obsaženými ve správním spise. Pominul též ustálenou judikaturu, z níž žalovaný vycházel, např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 114/2008 - 177, či rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 6. 2009, sp. zn. 10 Ca 41/2009, a dále též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90.

Podle žalovaného je v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 vyjádřen zcela ojedinělý právní názor k institutu daňové kontroly. Nejde o konstantní judikaturu Ústavního soudu ani správních

soudů. Tento názor byl vysloven pouze v jediném nálezu, navíc předsedkyně rozhodujícího senátu k němu podala odlišné stanovisko. Tento nález rovněž nebyl zveřejněn ve Sbírce zákonů České republiky. Zcela zásadní je přitom rozpornost citovaného názoru s právní úpravou a účelem daňové kontroly, neboť není činěn rozdíl mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením. Uvedený nález je též zcela „překvapivý“.

V případě nálezů Ústavního soudu je nutno rozlišovat, čeho se řízení před Ústavním soudem týkalo a zda jde o nález, který má být vyhlašován ve Sbírce zákonů. V daném případě byl nález vydán ve věci ústavní stížnosti fyzické osoby podle čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy České republiky. V této souvislosti žalovaný poukázal na problematiku vykonatelnosti nálezů Ústavního soudu a jejich zveřejňování ve Sbírce zákonů či Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu a uvedl, že v případě nálezů, v nichž Ústavní soud vyslovil porušení základního práva či svobody v konkrétním případě, je nutno rozlišovat, zda byla Ústavním soudem zohledněna specifika daného případu natolik, že závěry jím vyslovené pro konkrétní případ lze přijmout jako obecné pravidlo. Podle názoru žalovaného všechny nálezy neobsahují právní závěry s všeobecným významem a všechny tak nejsou obecně aplikovatelné na případy, v nichž je sice rozhodováno podle totožné právní normy, ale nejsou dána tatáž specifika jako v konkrétním rozhodovaném případě. Je tedy nutno zodpovědět otázku, zda předmětný nález je vedle své překvapivosti též rozhodnutím zásadním, tedy zda v něm podaný výklad je možno obecně vztáhnout na všechny obdobné případy. V této souvislosti žalovaný poukázal na zvláštnosti případu rozhodovaného Ústavním soudem a dodal, že v nálezu postrádá specifikaci určité míry „konkrétnosti“ pochybností či podezření, která by měla být důvodem pro zahájení daňové kontroly. Názorem Ústavního soudu by též byla popřena důkazní povinnost daňového subjektu, jak je stanovena v § 31 odst. 9 daňového řádu. Výklad Ústavního soudu by navíc znamenal zásadně nový přístup, jenž správce daně nemohl v době zahájení daňové kontroly v březnu 2008 předpokládat. Výkon soudní moci by přitom měl být ovládán zásadnou předvídatelnosti rozhodování. Pokud jde o časové působení rozhodovací činnosti soudů, žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 8 As 47/2005, a uvedl, že nález Ústavního soudu vydaný v listopadu 2008 nelze aplikovat na daňovou kontrolu zahájenou v březnu téhož roku.

Žalovaný se dále ztotožnil s odlišným stanoviskem předsedkyně rozhodujícího senátu Ústavního soudu JUDr. Ivany Janů a konstatoval, že i nejednotnost senátu oslabila právní sílu nálezu. Na předmětný nález přitom negativně reagovala i odborná veřejnost. Ministerstvo financí si dokonce oficiální cestou vyžádalo z daňových správ jiných zemí prostřednictvím Evropské organizace daňových správ (IOTA) informace o právní úpravě v daných zemích ohledně daňové kontroly, přičemž výsledkem je jednoznačný závěr, že v dotčených zemích je

možné daňovou kontrolu zahájit bez uvedení soudem požadovaných „apriorních důvodů“ (kromě nejednoznačných odpovědí bylo jedinou jasnou výjimkou Bělorusko).

Ústavní soud rovněž nepřihlédl k principu zakotvenému v § 16 odst. 8 daňového řádu, podle něhož má správce daně při kontrole přihlížet ke všem okolnostem, tedy i k těm, jež mají pro daňový subjekt pozitivní význam. Pohledem Ústavního soudu by se stal z daňové kontroly výlučně negativně zaměřený nástroj. Daňová kontrola je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, a to bez ohledu na to, zda poté dojde k doměření daně či nikoli. V daném případě byla kontrola žalobcovy daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 zahájena úkonem ústavně konformním, správným, určitým, srozumitelným, který založil nový běh prekluzivní lhůty. Krajský soud jen mechanicky převzal právní názor uvedený v nálezu Ústavního soudu a nezabýval se konkrétním průběhem daňového řízení. Žalovaný dále na podporu svých závěrů obsáhle citoval z již výše uvedené judikatury krajských soudů, jakož i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52. Namítl, že krajský soud nepostupoval v souladu s těmito rozhodnutími, ačkoliv je právními názory Nejvyššího správního soudu vázán, a to zvláště ve skutkově a právně shodných případech.

Závěrem žalovaný uvedl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Pokud by totiž krajský soud zahájení daňové kontroly vyhodnotil správně, podrobil by soudnímu přezkumu celé daňové řízení a nemohl by tak dospět k závěru, že právo správce daně na doměření daně bylo prekludováno.

Ze všech shora uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti poznamenal, že předmětem kasační stížnosti nemůže být polemika stěžovatele s názorem Ústavního soudu uvedeným v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, proto se kasační soud citovaným nálezem nemůže vůbec zabývat. Žalobce nesouhlasí s názorem stěžovatele, že daňová kontrola je úkonem preventivní povahy. Podle žalobce z kasační stížnosti vyplývá, že daňová kontrola je založena na nahodilosti, rizikovosti a výběrovosti, kde lidský faktor je nahrazován faktorem elektronickým; daňová kontrola tak již nemá povahu preventivní. Správci daně jsou před zahájením kontroly známy skutečnosti pro její zahájení, proto neexistují důvody tyto skutečnosti daňovému subjektu při zahájení daňové kontroly nesdělit. Ke stěžovatelem nastoleným otázkám jako např. postrádání specifikace určité míry konkrétnosti pochybností, včetně otázky pravdivosti podezření, žalobce dodal, že jsou otázkami toliko zástupnými. Z uvedených důvodů navrhl, aby byla kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 2, 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)].

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti brojí proti posouzení právní otázky souladu zahájení daňové kontroly se zákonem, a tedy zda měl tento úkon za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti namítl rovněž nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], měl tím v podstatě na mysli pouze to, že jestliže by se výše uvedená kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ukázala opodstatněnou, nebyl by dán důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem.

Jak vyplynulo ze správního spisu, protokol o ústním jednání ze dne 6. 3. 2008, č. j. 27905/08/196931/1206, jímž byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, obsahuje souhrnné poučení žalobce o jeho právech a povinnostech během daňové kontroly (plynoucí z § 2, § 7, § 12, § 16, § 24, § 30, § 31, § 37 a § 41 daňového řádu), oznámení o zahájení daňové kontroly a krátký rozhovor správce daně se žalobcem zaměřený obecně na povahu podnikatelské činnosti žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období. Ačkoli ve správním spise jsou založeny listiny obsahující konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly (např. interní sdělení „Podnět k DK DPFO r. 2005“ ze dne 3. 12. 2007, založené na č. l. 1 neveřejné části správního spisu), v rámci uvedeného ústního jednání správce daně žalobci nesdělil žádné důvody, které ho vedly k zahájení daňové kontroly, resp. dotčený protokol o ústním jednání takovou informaci neobsahuje. Předmětné důvody správce daně žalobci nezpochybnitelným způsobem sdělil až ve výzvě k předložení nebo navržení důkazních prostředků (vydané podle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 daňového řádu), ze dne

29. 5. 2008, č. j. 64360/08/196931/5391, doručené žalobci dne 2. 6. 2008 (č. l. 11 veřejné části správního spisu).

Podstatou nyní projednávané kasační stížnosti 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 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), o který krajský soud opřel své rozhodnutí a z jehož odůvodnění krajský soud ve svém rozsudku citoval. Otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v tomto nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, ve věci *NEW ONTARIO s. r. o.*, publikovaném pod č. 1983/2010 Sb. NSS (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz), a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, ve věci *E. T. Holding, spol. s r. o.*, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS, na nějž navázal např. rozsudek ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, ve věci *CIKO s. r. o.*, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70, ve věci *HOFFMANN spol. s r. o. Chrudim*.

Pokud jde o závaznost nálezů Ústavního soudu, je třeba důrazně odmítnout tezi žalovaného, že závaznost nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je oslabena tím, že nebyl publikován ve Sbírce zákonů ani Sbírce nálezů a usnesení. K otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu se Nejvyšší správní soud v obecné rovině vyslovil ve shora citovaném rozsudku ve věci *E. T. Holding*. Uvedl, že *„právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající*

precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva". 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), podle 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*".

Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ve věci *E. T. Holding* vyšel z rozsudku NSS ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, podle 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*".

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*". 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 projednávané věci domnívá, že z právě předestřených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu.

Výše uvedená konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu 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 podle § 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. Vzhledem k tomu, že nedochází k vyměření daně, musí správce daně ve výzvě dle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikované pod č. 1729/2008 Sb. NSS). 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*, odmítla 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.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně byl oprávněn zahájit u žalobce daňovou kontrolu, aniž mu současně sdělil konkrétní podezření, 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 srov. shora citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu, 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 tříleté lhůty k vyměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly dne 6. 3. 2008 založilo běh nové prekluzivní lhůty, která uplyne dnem 31. 12. 2011 (srov. též § 264 odst. 4 věta druhá zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, s účinností od 1. 1. 2011). Daň z příjmů fyzických osob za kontrolované zdaňovací období byla žalobci pravomocně doměřena dne 25. 5. 2009. Je tedy zcela zřejmé, že daň byla žalobci doměřena v rámci prekluzivní lhůty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS).

S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 9. září 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu