

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 žalobkyně **L. M.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2009, č. j. 3996/09-1102-702767, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2009, č. j. 31 Ca 76/2009 - 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2009, č. j. 31 Ca 76/2009 - 46,

se zrušuje a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 11. 3. 2009, č. j. 3996/09-1102-702767, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 8. 7. 2008, č. j. 23162/08/092970/3290, jímž jí Finanční úřad v Humpolci doměřil na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 daň ve výši 65 495 Kč.

Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně; ten rozsudkem ze dne 16. 12. 2009, č. j. 31 Ca 76/2009 - 46, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění uvedl, že se na prvním místě zabýval žalobní námitkou nesprávného postupu správce daně při zahájení daňové kontroly. Při hodnocení této otázky přitom vycházel z judikatury Ústavního soudu. Poukázal na vázanost soudu ustanovením § 89 odst. 2 Ústavy České republiky a zabýval se otázkou, zda žalobkyní zmiňovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 dopadá na posuzovanou věc. Podle citovaného nálezu musí podezření o zkrácení daně a důvody pro použití daňové kontroly existovat již v okamžiku jejího zahájení a musí být správcem daně jednoznačně formulovány,

daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení daňové kontroly. Krajský soud zdůraznil rovněž precedenční závaznost nálezů Ústavního soudu a povinnost obecných soudů takové závěry respektovat, což vyplývá např. z plenárních nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 4/2006 a sp. zn. Pl. ÚS 9/06, z nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/2005 nebo z judikatury obecných soudů.

Krajský soud dále konstatoval, že ústavně konformní výklad postupu správce daně při zahájení daňové kontroly vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, mu nedovoluje učinit jiný závěr než ten, že pokud soud dospěje k názoru, že v přezkoumávané věci došlo k zahájení daňové kontroly neústavním způsobem tak, jak ho předestřel Ústavní soud, jedná se vždy o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

Ze správního spisu krajský soud seznal, že protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 30. 1. 2006 po obsahové stránce nesplňuje náležitosti požadované Ústavním soudem, neboť obsahuje toliko vymezení zdaňovacích období a konkrétních daní, pro které je daňová kontrola zahajována, a poučení o právech a povinnostech daňového subjektu. Nelze ovšem dovodit, že důvody, pro něž byla daňová kontrola zahajována, byly správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně v protokolu o zahájení kontroly zachyceny.

V souladu s citovaným nálezem Ústavního soudu krajský soud uzavřel, že daňová kontrola byla v přezkoumávané věci zahájena způsobem, který nebyl v souladu s ústavním pořádkem. Její zahájení bylo nepřípustným porušením vymezené autonomní sféry jednotlivce a rovněž realizací pravomoci správce daně v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Z uvedeného důvodu k ní nelze přihlížet. Vybočilo-li samotné zahájení daňové kontroly z ústavního rámce, jde o zjištění zásadního významu pro rozhodování soudu, proto se stává nadbytečným a bez praktického významu přezkoumávat námitky proti dalšímu průběhu a závěru takové daňové kontroly. Daňové řízení je tak stiženo vadou řízení, která má za následek nezákonné rozhodnutí, neboť k následným zjištěním správce daně v průběhu daňové kontroly ze shora uvedených důvodů nemůže být přihlíženo.

Závěrem krajský soud podotkl, že si je vědom nedávné judikatury Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku sp. zn. 8 Afs 46/2009 - 46 rozlišil problematiku aplikace zmiňovaného nálezu Ústavního soudu mezi fyzické a právnické osoby. S ohledem na své předchozí závěry však krajský soud neshledal únosným zmenšit úroveň poskytované ochrany (kterou svým nálezem vymezil Ústavní soud) ve vztahu k žalobkyni jako fyzické osobě.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítaje, že je dán důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Uvedl, že v posuzovaném případě byla daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob zahájena a realizována správcem daně zcela v souladu se zákonem, a je proto nutné ji považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), který je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

Podle stěžovatele 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. Uvedený 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. Nadto Ústavní soud v citovaném nálezu hodnotil konkrétní okolnosti jím projednávaného případu, které nelze univerzálně vztáhnout na jakýkoliv případ prostého neuvedení důvodů pro zahájení daňové kontroly. Ústavní soud se v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 zabýval otázkou zahájení daňové kontroly z úhlu pohledu subjektivního práva jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby a zásahu do osobní sféry jednotlivce. Podle stěžovatele ovšem dospěl Ústavní soud k závěru o daňové kontrole jako projevu svévole vzhledem ke specifickým okolnostem konkrétního případu; uvedený nález je tak závazný pouze v konkrétní věci.

Je nutné rozlišovat případy zahajování daňové kontroly postupem podle § 16 daňového řádu a vytýkacího řízení postupem podle § 43 zákona, kdy je správce daně povinen sdělit daňovému subjektu své pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti údajů uvedených daňovým subjektem v přiznání. Oba instituty slouží zcela jinému účelu, což se projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon, jímž se postup podle shora uvedených ustanovení zahajuje. Zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně, proto po správci daně nelze požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Daňový řád umožňuje správci daně provést kontrolu daňového základu a daně, případně dalších okolností významných pro správné stanovení daně, proto zahájení daňové kontroly u účastníka řízení není svévolným počínáním správce daně.

K otázce zahájení daňové kontroly stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, podle něhož požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Podle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu je požadavek sdělení důvodu zahájení daňové kontroly daňovému subjektu na místě toliko v případě kontroly opakované, prováděné na stejné dani za stejné zdaňovací období (rozsudek ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57), což ovšem není případ žalobkyně.

Kontrolní činnost podle stěžovatele není primárně postavena na „presumpci viny“; existence kontrolních mechanizmů plní vždy preventivní funkci. Pregnantní formulace důvodů při zahajování daňové kontroly by ale preventivní funkci kontroly mařila a mohla by vést ke snížení platební morálky daňových subjektů. Stěžovatel dále poznamenal, že si Ministerstvo financí 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).

V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 2/2009 a sp. zn. 1 Afs 84/2009 a uzavřel, že v posuzovaném případě se jednalo

o obdobnou situaci. Správcem daně provedená namátková daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena a prováděna v souladu se zákonem a na jeho základě; správce daně jí realizoval své oprávnění, resp. povinnost prověřit daňový základ a další skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období. Stěžovatel uzavřel, že napadený rozsudek krajského soudu považuje za nezákonný, neboť nelze vyloučit provádění tzv. namátkových kontrol, jež samy o sobě protizákonné nejsou.

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

Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti nebylo podáno.

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 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti brojí proti posouzení právní otázky souladu zahájení daňové kontroly se zákonem. Ze správního spisu vyplynulo, že protokol o ústním jednání ze dne 30. 1. 2006, č. j. 2889/06/092930/5801, jímž byla u žalobkyně zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, obsahuje souhrnné poučení žalobkyně o jejích právech a povinnostech během daňové kontroly (plynoucí z § 2 odst. 9, § 12 odst. 4, § 30 odst. 7 daňového řádu), oznámení o zahájení daňové kontroly a krátký rozhovor správce daně se žalobkyní, v němž žalobkyně určila pracovníka oprávněného jednat se správcem daně v průběhu daňové kontroly, uvedla, že jí nejsou známy skutečnosti, které by zakládaly povinnost podat dodatečné daňové přiznání, a dále požádala o provedení kontroly po 31. 3. 2006 z důvodu pracovní vytíženosti. Z citovaného protokolu o ústním jednání je patrné, že správce daně žalobkyni v rámci uvedeného ústního jednání žádné důvody, které ho vedly k zahájení daňové kontroly, nesdělil. Předmětné důvody správce daně žalobkyni nezpochybnitelným způsobem sdělil až ve výzvě k prokázání skutečností v průběhu daňového řízení [vydané podle § 16 odst. 2 písm. c), e) a § 31 odst. 9 daňového řádu], ze dne 27. 6. 2006, č. j. 20618/06/092930/5801, doručené žalobkyni dne 29. 6. 2006.

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 stěžovatele, že závaznost nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je oslabena tím, že nebyl publikován ve Sbírce zákonů. 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 podle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže srov. 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). Ačkoliv daňová kontrola i vytýkací řízení slouží stejnému účelu (tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy), zásadním rozdílem mezi nimi 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 ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly

disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53).

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že námitka žalobkyně, že daňová kontrola u ní byla zahájena svévolně a v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, nebyla krajským soudem posouzena při zvážení principů shora uvedených; závěr krajského soudu, že daňové řízení je stiženou vadou, která má za následek nezákonné rozhodnutí, tak nemůže uspět. Správce daně byl v posuzovaném případě oprávněn zahájit u žalobkyně daňovou kontrolu, aniž by současně uvedl konkrétní podezření, že žalobkyně přiznala svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. Správce daně nebyl tudíž povinen sdělit žalobkyni 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 žalobkyně tak byla zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem.

S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně, 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 11. listopadu 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu