

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **B. S.**, zast. Ing. Petrem Rosenkranzem, daňovým poradcem se sídlem ul. 5. května 213, Bílina, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 4. 2010, č. j. 15 Ca 308/2008 – 23,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 4. 2010, č. j. 15 Ca 308/2008 - 23, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 31. 10. 2008, č. j. 12788/08-1100-506441, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Bílině ze dne 8. 10. 2007, č. j. 27504/07/211970/5075, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daňovou ztrátu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 41 571 Kč oproti částce 397 012 Kč vykázané v daňovém přiznání žalobce.

Zmíněné rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem. V ní zpochybňoval postup správce daně, jenž žalobci podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) upravil základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 o 79 400 Kč, neboť dospěl k závěru, že žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou, za kterou dne 10. 11. 2004 prodal osobě blízké motorové vozidlo Chrysler Voyager 2, 5TD, rok výroby 1997, číslo karoserie 1C4GYN2MXVU155028, a obvyklou cenou uvedeného vozidla zjištěnou podle zvláštního právního předpisu (tj. cenou, která by byla sjednávána

mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek).

Krajský soud shora označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2008, č. j. 12788/08-1100-506441, a dodatečný platební výměr správce daně ze dne 8. 10. 2007, č. j. 27504/07/211970/5075, zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud se nejprve z úřední povinnosti zabýval otázkou prekluze oprávnění správce daně žalobci doměřit daň z příjmů za předmětné zdaňovací období.

Jak krajský soud uvedl, podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „zákon o správě daní“) nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle odst. 2 věty první zmíněného ustanovení pak platí, že byl-li před uplynutím lhůty podle odst. 1 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. Uvedená ustanovení, jak krajský soud dále zdůraznil, je třeba vykládat ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. 1611/07, ve kterém Ústavní soud dospěl k závěru, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně stanovená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, a nikoliv tedy až od konce zdaňovacího období, v němž měl daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání.

Dále krajský soud konstatoval, že v posuzované věci správce daně žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 10. 2007 dodatečně snížil daňovou ztrátu na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2004. K počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní tedy došlo dne 31. 12. 2004. Dne 11. 9. 2006 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a daně silniční za kalendářní rok 2004. Proti zmíněnému dodatečnému platebnímu výměru žalobce podal odvolání, o kterém žalovaný rozhodl dne 31. 10. 2008 žalobou napadeným rozhodnutím, přičemž toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 6. 11. 2008.

S ohledem na uvedené krajský soud nejprve podotkl, že daňová kontrola je obecně úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, jenž podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní může přerušit prekluzivní lhůtu podle odst. 1 téhož ustanovení; daňovou kontrolu je přitom třeba posuzovat jako celek. Zároveň ovšem poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. 1835/07, v němž Ústavní soud vyslovil závěr, že má-li daňová kontrola skutečně být úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití.

Po přezkoumání obsahu protokolu ze dne 11. 9. 2006, č. j. 26787/06/211930/0966, kterým byl zachycen průběh ústního jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové

kontroly, krajský soud dospěl k závěru, že úkon daňové kontroly v posuzovaném případě trpí zásadním nedostatkem, pro který jej lze hodnotit jako ryze formální, a proto neústavní. Konkrétně se jedná o *„nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení žalobci, jakož i jejich vyjádření v protokolu o ústním jednání ze dne 11. 9. 2006“*.

Krajský soud tudíž uzavřel, že v posuzovaném případě není možné zahájení daňové kontroly dne 11. 9. 2006, resp. tuto daňovou kontrolu jako celek posoudit jako úkon, jenž by byl podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření či dodatečné stanovení daně. V posuzovaném případě proto zákonná tříletá prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2007, a daňová ztráta tak byla žalobci pravomocně dodatečně snížena až po marném uplynutí této lhůty. Na uvedeném dle krajského soudu nemohla nic změnit ani skutečnost, že dodatečný platební výměr ze dne 8. 10. 2007 byl vydán ještě v rámci prekluzivní lhůty, neboť platební výměr, jak krajský soud s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikované pod č. 953/2006 Sb. NSS, zdůraznil, nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, který by zákonnou prekluzivní lhůtu přerušoval. Vzhledem k uvedeným závěrům se krajský soud již dále nezabýval jednotlivými námitkami uplatněnými v žalobě.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž výslovně uplatnil kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel tedy namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

Stěžovatel v kasační stížnosti rozsáhlou argumentací zpochybňuje výklad § 16 zákona o správě daní ve spojení s § 47 téhož zákona, který si v napadeném rozsudku osvojil krajský soud. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v daném případě byla daňová ztráta žalobci pravomocně dodatečně snížena až po marném uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní. Je naopak přesvědčen o tom, že k pravomocnému dodatečnému snížení daňové ztráty v daném případě došlo před uplynutím prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní, neboť zahájení daňové kontroly dne 11. 9. 2006 bylo nutné posoudit jako úkon, jenž ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní přerušil běh zmíněné prekluzivní lhůty.

Konkrétně stěžovatel uvádí, že krajský soud při formulaci svých závěrů vycházel především z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. 1835/07, aniž by se však zabýval případem samotným z hlediska jeho specifik a skutečností rozhodných pro posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí v kontextu ustálené judikatury. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, sp. zn. 29 Ca 114/2008, rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 6. 2009, sp. zn. 10 Ca 41/2009, a dále na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, a ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikované pod č. 1983/2010 Sb. NSS a pod č. 2000/2010 Sb. NSS, a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89, ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 16/2010 - 84, a ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 28/2010 - 107, všechny dostupné na www.nssoud.cz.

Pokud jde o závěr Ústavního soudu vyslovený v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. 1835/07, podle kterého *„použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být“*, jedná se dle stěžovatele o zcela ojedinělý právní názor, nikoliv o konstantní judikaturu Ústavního soudu ani soudů správních. Stěžovatel poukazuje na odlišné stanovisko předsedkyně senátu Ústavního soudu rozhodujícího v dané věci JUDr. Ivany Janů a na řadu již zmiňovaných judikátů správních soudů. I z tohoto důvodu se stěžovatel domnívá, že takto překvapivé rozhodnutí, které Ústavní soud vydal v roce 2008, nemohl krajský soud zohlednit při posuzování zákonnosti daňové kontroly, jež byla zahájena v roce 2006, kdy správce daně těžko mohl předpokládat, že dojde k takovému výkladovému posunu v otázce zahajování daňové kontroly.

Zcela zásadní je pak dle stěžovatele rozpornost uvedeného právního názoru s koncepcí právní úpravy správy daní obsažené v zákoně o správě daní a zejména s účelem daňové kontroly jako kontrolního institutu plnícího též preventivní funkci, neboť tak je tento institut chápán v celém evropském právním prostoru (v této souvislosti stěžovatel připomíná, že Ministerstvo financí si prostřednictvím Evropské organizace daňových správ vyžádalo od daňových správ z jiných evropských zemí informaci o právní úpravě té které země vztahující se k daňové kontrole, přičemž výsledkem byl jednoznačný závěr o tom, že v dotčených zemích je možné daňovou kontrolu zahájit bez uvedení apriorních důvodů, tj. konkrétních pochybností či podezření). Stěžovatel zároveň poukazuje i na případná rizika takového výkladu § 16 zákona o správě daní (např. poukazuje na to, že Ústavní soud v předmětném nálezu nikterak nevymezil, nakolik konkrétní má být podezření správce daně, pravdivost takových podezření by se přitom prokázala až v následně provedené kontrole; pokud by tedy byla daňová kontrola vždy zahajována pouze na základě sděleného konkrétního podezření, že daňovým subjektem přiznaná daň je nižší, než by měla být, může se tato praxe ve svém důsledku obrátit proti daňovým subjektům, neboť zahájení daňové kontroly může naznačovat, že kontrolovaný subjekt se dopustil krácení daně, což může mít za následek to, že ztratí důvěru u svých obchodních partnerů apod.). V další argumentaci stěžovatel rozsáhle cituje zmiňované disentní stanovisko k předmětnému nálezu Ústavního soudu a dále především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, s nímž se v plném rozsahu ztotožňuje. Konečně stěžovatel zmiňuje také kritiku, již si předmětný nález vysloužil ze strany odborné veřejnosti.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu vyslovenými v kasační stížností napadeném rozsudku.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Posléze Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti rozporuje závěr krajského soudu, podle kterého byla v posuzované věci stěžovateli ztráta na dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období pravomocně dodatečně snížena až po marném uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní.

Zde je na místě ve stručnosti zmínit, že z judikatury Ústavního soudu, kterou byl nucen akceptovat i Nejvyšší správní soud, jednoznačně vyplývá, že soudy ve správním soudnictví musí zkoumat otázku možné prekluze oprávnění správního orgánu stanovit jednotlivci určitou veřejnoprávní povinnost (např. uložit pokutu či vyměřit daň) z úřední povinnosti, tj. i v situaci, kdy v takovém řízení nebyla námitka prekluze účastníky řízení namítána (k této otázce viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp.zn. I. ÚS 1169/07, a ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, a dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80, www.nssoud.cz a ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS). Krajský soud tedy v dané věci postupoval správně, když zjišťoval otázku možného zániku oprávnění správce daně doměřit žalobci daň, přestože taková námitka nebyla v žalobě vznesena.

Podstatou stížní námitky je tvrzení stěžovatele, že krajský soud v napadeném rozsudku toliko mechanicky převzal právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07. Stěžovatel s předmětným právním názorem Ústavního soudu rozsáhle polemizuje, přičemž odkazuje na odlišné stanovisko předsedkyně senátu Ústavního soudu rozhodujícího v dané věci JUDr. Ivany Janů a dále na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, především na rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52.

Podle závěrů Ústavního soudu formulovaných v uvedeném nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07, musí být potřeba provedení daňové kontroly odůvodněna existencí konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem přiznaná a následně (byť konkludentně) vyměřená daň je nižší nebo daňová ztráta vyšší, než by měla být. Aby použití daňové kontroly nebylo svévolné, je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení. Takovým důvodem podle citovaného nálezu nemůže být obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší, než by měl. Pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, jednalo by se podle tohoto nálezu o svévoli správce daně.

Nejvyšší správní soud se k uvedenému právnímu názoru Ústavního soudu vyslovil poprvé v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaném pod č. 1983/2010 Sb.NSS, a následně též v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 -

52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb.NSS, na který stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje a jehož rozsáhlé pasáže zde též cituje. Nejvyšší správní soud v obou uvedených věcech shledal podmínky definované judikaturou Ústavního soudu pro to, aby se mohl od většinového právního názoru vyjádřeného v uvedeném nálezu odchýlit. Ve zmíněných rozsudcích se Nejvyšší správní soud naopak přiklonil k odlišnému stanovisku předsedkyně senátu Ústavního soudu rozhodujícího v dané věci JUDr. Ivany Janů. Podle jejího stanoviska nelze směšovat instituty vytýkacího řízení a daňové kontroly. Konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání jsou nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení, nikoliv však daňové kontroly, která může mít, stejně jako v případech jiných typů kontroly prováděných správním orgánem, namátkový charakter. To samozřejmě neznamená, že by si správce daně mohl při provádění daňové kontroly počínat svévolně.

V rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, Nejvyšší správní soud uvedl: „*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, www.nssoud.cz).*

Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu (viz body 21, 22), nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrno, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou zdejšího 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."

Na uvedené závěry Nejvyšší správní soud navázal v řadě svých dalších rozhodnutí, z nichž některá stěžovatel sám v kasační stížnosti uvedl, tj. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 – 89 a č. j. 7 Afs 16/2010 - 84, a ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 28/2010 - 107. Z dalších lze uvést např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 – 54, ze dne 31. 1. 2011, č. j. 8 Afs 63/2010 - 106, ze dne 3. 3. 2011, č. j. 9 Afs 54/2010 - 84, a ze dne 8. 4. 2011, č. j. 5 Afs 13/2010 - 58, všechny dostupné na www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud tedy musí konstatovat, že dosavadní judikatura zdejšího soudu je v posouzení předmětné otázky zcela konzistentní a ustálená, přičemž jde o názorovou shodu napříč jednotlivými senáty zdejšího soudu. Je třeba též připomenout, že závěry uvedené v citovaném rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS, Ústavní soud v podstatě aproboval ve svém usnesení ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, jímž ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu odmítl jako zjevně neopodstatněnou.

Z těchto závěrů Nejvyšší správní soud vychází i v nyní posuzované věci, má tedy za to, že jsou dány podmínky pro to, aby se ve shodě s výše uvedenými důvody od nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 odchýlil. K zahájení daňové kontroly tedy není podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato daňová kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu. I přesto by bylo nutné považovat daňovou kontrolu za nezákonnou, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole (kterou však nelze spatřovat v pouhém zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření na zkrácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu.

V posuzované věci však z obsahu správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti, které by takový závěr odůvodňovaly. V protokolu ze dne 11. 9. 2006, č. j. 26787/06/211930/0966, kterým byl zachycen průběh ústního jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, stěžovatel vymezil rozsah prováděné kontroly dostatečně určitě tak, že uvedl, že se jedná o kontrolu u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a dále kontrolu daně silniční za kalendářní rok 2004. Žalobce samotný v žalobě svévolný či šikanózní postup správce daně při zahájení a následném provádění daňové kontroly nenamítal, když sporným byl pouze závěr správce daně, jenž žalobci upravil základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 o rozdíl mezi cenou, za kterou žalobce prodal osobě blízké výše označené motorové vozidlo, a obvyklou cenou uvedeného vozidla zjištěnou podle zvláštního právního předpisu. Krajský soud pak jako důvod nezákonnosti rozhodnutí finančních orgánů uvádí uplynutí prekluzivní lhůty v důsledku toho, že zahájení daňové kontroly nebylo pro svou nezákonnost způsobilé přerušit běh této lhůty, neboť při něm nebyly uvedeny konkrétní pochybnosti o správnosti dosud vyměřené daně (resp. daňové ztráty). Tento závěr ovšem ve světle citované judikatury Nejvyššího správního soudu nemůže uspět, naopak lze konstatovat, že daňová kontrola byla v daném případě zahájena dne 11. 9. 2006 v souladu se zákonem,

přerušila tedy běh tříleté prekluzivní lhůty, která tak počala běžet znovu od konce roku 2006 a uplynula tedy nejdříve dne 31. 12. 2009; k pravomocnému dodatečnému snížení daňové ztráty (dne 6. 11. 2008) tudíž došlo v rámci zákonné prekluzivní lhůty.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud se tedy v dalším řízení bude muset zaměřit na přezkum žalobou napadeného rozhodnutí ve světle žalobních bodů.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém rozhodnutí (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. července 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu