



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **"STAVREMO s. r. o."**, se sídlem Podbělohorská 739, Praha 5, zastoupeného JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 3. 2006, č. j. FŘ - 3911/13/06, č. j. FŘ - 3912/13/06, č. j. FŘ - 3913/13/06, č. j. FŘ - 1940/13/06, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2008, č. j. 11 Ca 142/2006 - 43, č. j. 11 Ca 143/2006 - 42, č. j. 11 Ca 144/2006 - 39, č. j. 11 Ca 145/2006 - 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnosti **s e z a m í t a j í**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanými kasačními stížnostmi se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označených pravomocných rozsudků Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jimiž byly zamítnuty jím podané žaloby ve shora specifikovaných věcech.

- I. Bližší vymezení projednávaných věcí

9 Afs 42/2008

Rozsudkem ze dne 31. ledna 2008, č. j. 11 Ca 142/2006 - 43, zamítl městský soud žalobu, jíž se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále také „žalovaný“) ze dne 17. 3. 2006, č. j. FŘ-3911/13/06. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále také „správce daně“) ze dne 2. 11. 2004, č. j. 388517/04/005512/5911, dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2002.

9 Afs 43/2008

Rozsudkem ze dne 31. ledna 2008, č. j. 11 Ca 143/2006 - 42, zamítl městský soud žalobu, jíž se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2006, č. j. FŘ-3912/13/06. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 2. 11. 2004, č. j. 388418/04/005512/5911, dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období první čtvrtletí 2001.

9 Afs 44/2008

Rozsudkem ze dne 31. ledna 2008, č. j. 11 Ca 144/2006 - 39, zamítl městský soud žalobu, jíž se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2006, č. j. FŘ-3913/13/06. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 2. 11. 2004, č. j. 388477/04/005512/5911, dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2001.

9 Afs 45/2008

Rozsudkem ze dne 31. ledna 2008, č. j. 11 Ca 145/2006 - 43, zamítl městský soud žalobu, jíž se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2006, č. j. FŘ-1940/13/06. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 2. 11. 2004, č. j. 388361/04/005512/5911, dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2000.

Ve shora uvedených věcech podal stěžovatel samostatné žaloby a městský soud o nich rozhodl samostatnými rozsudky. Městský soud uvedl, že žalobní námitky směřují zejména do způsobu vedení řízení a nikoli proti tomu, co bylo v dané věci zjištěno, tj. proti závěru o neunesení důkazního břemene ohledně stěžovatelem uplatňovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“). I přes skutečnost, že se stěžovatelem nebylo ze strany správce daně vedeno vytýkácí řízení či daňová kontrola, ale DPH mu byla dodatečně vyměřena na základě poznatků získaných při místním šetření, nebyl stěžovatel ani zkrácen na svých zákonných právech, ani nedošlo k vydání nezákonných rozhodnutí. Městský

soud se stěžovatelem ztotožnil ve věci nezákonně vedeného řízení správcem daně, avšak po přezkoumání věci dospěl k závěru, že nezákonný postup prvostupňového orgánu byl napraven žalovaným, který právě s odkazem na zachování všech stěžovatelových zákonných práv nařídil ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozd. předpisů (dále jen „zákon o správě daní poplatků“), odstranění vad řízení a doplnění dokazování. Stěžovatel byl správcem daně seznámen (ústní jednání dne 5. ledna 2006) jak se všemi skutečnostmi, které byly daňovým orgánům známy, tak se všemi provedenými důkazy, jakož i s náhledem správce daně, zda byly rozhodné skutečnosti prokázány či nikoliv. Stěžovatel měl plné právo navrhnout doplnění důkazního řízení, což také v rámci doplnění odvolacího řízení učinil. Své závěry městský soud podrobně odůvodnil, vysvětlil, z jakého důvodu na souzenou věc dle jeho názoru nedopadá stěžovatelem citovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 1 Afs 15/2004 - 89, a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č.j. 4 Afs 34/2003 - 74, ve věci respektování zásady dvojinstančnosti řízení (oba rozsudky dostupné na www.nssoud.cz). Námitku směřující do nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí, dle které nebyly připuštěny výsledky svědků Ing. F. a K. G., městský soud zamítl. V této souvislosti uvedl, že ke svědkyni G. žaloba nic konkrétního neuvádí, nepolemizuje nikterak s napadeným rozhodnutím a proto je možno ve stručnosti konstatovat, že rozhodnutí žalovaného obsahují odůvodnění, proč nebyl tento výsledek proveden. Pokud jde o Ing. F., ten byl v rozhodném období jednatelem stěžovatele a proto nemohl být vyslýchán v pozici svědka. Jednatel stěžovatele, který podepisoval plné moci pro zástupce, zastupujícího stěžovatele v daňovém řízení svého práva být přítomen jednání nikdy nevyužil, ačkoliv byl o termínu jednání správcem daně řádně obeznámen. Skutečnost, že osoba jednatele zůstala po celou dobu řízení pasivní, nelze přičítat k tíži správním orgánům. Tvrzení stěžovatele o odmítnutí závěrů, ke kterým správní orgány dospěly, soud pro jeho přílišnou obecnost vyhodnotil jako nedůvodné. Současně uvedl, že námitky směřující do konkrétních zjištění měly být v souzené věci stěžejní, a stěžovateli vytkl, že neuvedl žádné skutečnosti, které by zjištění správních orgánů vyvracely, neodkázal na případná sporná tvrzení jednotlivých svědků, pouze zcela obecně konstatoval, že svědecké výpovědi zdanitelná plnění prokázaly.

Žalobní námitky vyhodnotil městský soud jako nedůvodné a žaloby ve shora specifikovaných věcech zamítl.

II. Shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech a ve vyjádřeních žalovaného

V jednotlivých kasačních stížnostech podaných proti shora označeným rozsudkům městského soudu stěžovatel shodně uvedl, že je podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), ve znění pozdějších předpisů.

Prvním okruhem námitek jsou námitky vztahující se k tvrzení nepřezkoumatelnosti jednotlivých rozsudků městského soudu. Druhým okruhem námitek jsou námitky vad řízení spočívajících v tom, že skutková podstata, tak jak byla formulovaná v rozhodnutích správce daně nemá oporu v daňovém spisu, přičemž v předchozích fázích řízení byl porušen zákon v ustanoveních o daňovém řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost.

Žalobní námitky, kterými stěžovatel brojil proti způsobu, jakým bylo řízení před správcem daně vedeno, jsou dle stěžovatele logickým důsledkem faktu, že první náznak toho, jakéže to vůči němu mělo být vedeno daňové řízení, se stěžovatel reálně dozvěděl až z rozhodnutí o odvolání. Údajně se jednalo o řízení, které bylo zahájeno výzvou ze dne 3. 9. 2002, č. j. 302513/02/005933/7908, a výzvou ze dne 4. 2. 2003, č. j. 42150/03/005933/7908, přičemž ze samotných žalobou napadených rozhodnutí nelze vůbec dovodit, k jakému datu mělo být řízení před správcem daně ukončeno. Z předmětných rozhodnutí lze pouze dovodit, že se tak mělo stát vydáním dodatečných platebních výměrů. Z logiky věci tak stěžovatel napřel svoji žalobní argumentaci do vad řízení spočívajících v absenci jeho zahájení, vedení a ukončení. Teprve z vyjádření žalovaného lze totiž dovodit, že „neexistující řízení“ mělo být ukončeno až ke dni 5. 1. 2006, kdy byl stěžovatel v rámci odvolacího řízení seznámen s výsledky daňového řízení, a to protokolem o ústním jednání, který ve svém předmětu uvádí, že se jedná o výsledky místního šetření.

Tvrzení městského soudu, že uvedené výzvy byly způsobilé zahájit daňové řízení a že v případě stěžovatele nenastala situace, kdy mu bylo vyměřeno na základě vyhledávací činnosti a místních šetření, stěžovatel považuje za nesprávné posouzení jak skutkového stavu, tak nesprávné právní hodnocení uvedených souvislostí. Stěžovatel odkazuje na argumentaci k ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, uvedenou ve vyjádřeních žalovaného k podaným žalobám, jakož i v jím vydaných rozhodnutích, se kterou nesouhlasí. Dále uvádí, že daň nelze vyměřit na základě výsledků řízení vedeného vůči jinému daňovému subjektu. Výzvy, které byly dle závěrů městského soudu způsobilé zahájit daňové řízení byly ve skutečnosti vystaveny na základě dožádání jiného správce daně, a to Finančního úřadu pro Prahu 6, v souvislosti s daňovým řízením vedeným tímto správcem daně vůči společnosti JL-Partner, spol. s r. o. Hodnocení výzev jako jakéhosi impulsu, jímž mělo být zahájeno daňové řízení, nemá žádnou oporu nejen v zákonných ustanoveních upravujících daňové řízení, ale ani ve věcných souvislostech sporu, a již vůbec nemá oporu ve spisovém materiálu. Výše uvedené potvrzují i záznamy z místního šetření, ze kterých je nepochybné, že řízení vůči stěžovateli bylo zahájeno na základě dožádání, a stěžovatel předmětné řízení vnímal pouze jako nutnou součinnost se správcem daně, a to v rámci daňového řízení vedeného s jiným daňovým subjektem. Dodatečné platební výměry tak byly pro stěžovatele zcela nepředvídatelnými. Závěry městského soudu, že v jeho případech nebyla vyměřena daňová povinnost za uvedená zdaňovací období pouze na základě výsledků

místního šetření, nemají oporu ve spisu a proto považuje stěžovatel rozsudky městského soudu za rozsudky stížené vadou, způsobující jejich nepřezkoumatelnost.

Městský soud se vůbec nezabýval tím, zda daňové povinnosti byly vyměřeny dle pomůcek či na základě dokazování, ač tak učinit měl. Dle názoru stěžovatele je nutno odlišit procesní práva adresáta výzvy dle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků a dle § 36 cit. zákona, a práva subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola. Stěžovatel tvrdí, že zvoleným postupem byl minimálně zkrácen na svém právu, který ukládá správci daně ověřit daňovou povinnost stěžovatele zákonným způsobem. Tím, že správce daně nepostupoval vůči stěžovateli řádným procesním postupem, nemohl ani učinit závěry, formulované v dodatečných platebních výměrech. Stěžovatel je přesvědčen, že jeho situaci je nutno hodnotit právě dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, neboť situace v případě nezahájení daňové kontroly je obdobná situaci nezahájení jakéhokoliv jiného daňového řízení.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že by v jeho případě, resp. případech, mohlo být nezákonně vedené řízení, resp. absence jakéhokoliv řízení napraveno postupem žalovaného ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na skutečnost, že stěžovateli není k dnešnímu dni známo, jaké daňové řízení bylo vůči němu vedeno, nemůže být aplikováno ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví, že v rámci odvolacího řízení může žalovaný výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, anebo toto doplnění či odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Dle stěžovatele tak lze doplňovat pouze výsledky daňového řízení, které muselo být minimálně zákonným způsobem zahájené, a naopak nelze doplňovat výsledky jiného postupu než daňového řízení. Soud používá pouze obecný pojem daňové řízení, nevymezil jeho předmět či formu, neurčil jednoznačně okamžik jeho zahájení a okamžik ukončení posunul do období, kdy stěžovatel již rok disponoval vykonatelným dodatečným platebním výměrem, který měl být vydán až na základě provedeného daňového řízení. Obdobně jsou nepřezkoumatelné závěry městského soudu o tom, že další dokazování již probíhalo mimo místní šetření, neboť právě protokol o ústním jednání ze dne 5. ledna 2006, dle kterého měl být stěžovatel seznámen s relevantními údaji, je označen jako „Projednání závěrů z místního šetření za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2000, 1. čtvrtletí 2001, 4. čtvrtletí 2001, 4. čtvrtletí 2002“.

Vady prvoinstančního řízení stěžovatel opakovaně shledává v tom, že nebylo řádně zahájené, řádně vedené, ale ani řádně ukončené, a pokud došlo k nápravě vad až 5. 1. 2006, pak to pouze potvrzuje nezákonnost prvostupňových dodatečných platebních výměrů. Pokud by tato námitka stěžovatele byla z jakýchkoliv důvodů kasačním soudem odmítnuta, vznáší stěžovatel ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2000 námitku promlčení ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Závěrem kasační stížnosti stěžovatel shrnul svoji argumentaci, k výsledkům svědků pak obecně uvádí, že nemohou mít vzhledem k popsanému způsobu předchozího řízení žádné relevantní dopady. Trvá na tom, že řízení nebylo vedeno vůči němu a proto nemohl předpokládat, že se jedná o řízení, jehož cílem je z jeho strany prokázat uskutečnění zdanitelného plnění mezi dodavatelem, společností JL-Partner, spol. s r. o., a stěžovatelem, s možnými dopady v jeho neprospěch. Dodatečné platební výměry byly zcela nepředvídatelné a nepředvídatelnými zůstaly i po 5. 1. 2006, kdy byl stěžovatel seznámen s výsledky jakéhosi místního šetření.

Žalovaný ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem uvádí, že za podstatné v předmětech sporu považuje to, zda byla či nebyla porušena práva stěžovatele garantovaná ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků. Jak vyplývá ze spisového materiálu, daňové řízení bylo u stěžovatele zahájeno výzvami ze dne 4. 2. 2003 a 9. 1. 2004, a bylo ukončeno pravomocným vyměřením daňových povinností žalobami napadenými rozhodnutími. Vzhledem k tomu, že daňové řízení před správcem daně až do vydání dodatečných platebních výměrů bylo vedeno mimo daňovou kontrolu, přičemž výsledky šetření nebyly se stěžovatelem projednány a stěžovatel nebyl přítomen výsledku svědka L. J., využil žalovaný ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, které mu umožňuje výsledky daňového řízení doplnit a odstranit vady řízení. Z tohoto důvodu byly až na výjimky (podrobně odůvodněné v žalobami napadených rozhodnutích) v odvolacím řízení provedeny stěžovatelem navržené důkazní prostředky, byl za jeho účasti proveden výslech svědka L. J. a stěžovatel byl seznámen s důvody neuznání nároku na odpočet DPH za posuzovaná zdaňovací období. Stěžovatel byl seznámen též s právem vyjádřit se ke všem zjištěním správce daně.

Žalovaný připouští, že uvedení ustanovení § 36 zákona o správě daní a poplatků v záhlaví jednotlivých výzev není obvyklé, nicméně s ohledem na skutečnost, že stěžovatel na jednotlivé výzvy reagoval a bylo mu proto zřejmé, jaké skutečnosti požaduje správce daně dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat, nepovažuje žalovaný uvedení ustanovení § 36 v záhlaví jednotlivých výzev za skutečnost mající vliv na jejich zákonnost.

Ve věci stěžovatelem namítaného místního šetření žalovaný uvádí, že důvodem pro provedení místních šetření bylo prošetření stěžovatelem vystavených dokladů. Z tohoto důvodu také nebyla zahájena daňová kontrola, ale místní šetření (viz Úřední záznamy ze dne 24. 9. 2002 a 15. 10. 2002). Až na základě výsledků z těchto šetření začal místně příslušný správce daně prověřovat i skutečnosti týkající se pořízení zboží a z tohoto důvodu také vystavoval výzvy požadující po stěžovateli prokázání již zcela konkrétních skutečností, týkajících se pořízení zboží od společnosti JL-Partner, spol. s r. o. Právě s ohledem na prováděné dokazování má žalovaný za to, že sporné dodatečné platební výměry byly vydány na základě daňového řízení při zachování všech zákonných práv stěžovatele.

K námitce, že není zřejmé, zda daňová povinnost byla stanovena dle pomůcek či dokazováním, žalovaný uvádí, že daň byla stanovena dokazováním, neboť stěžovatel neprokázal jím uplatněné nároky na odpočet daně, a tato skutečnost je zřejmá jak ze závěrů z místních šetření, tak z protokolu ze dne 5. ledna 2006. Právě s ohledem na to, že při vyhledávací činnosti či místním šetření je daňový subjekt v jiné procesní pozici a uplatňuje jiná práva, než by uplatňoval při daňové kontrole, bylo odvolací řízení doplněno tak, aby nebyla porušena jeho zákonná práva. Vzhledem k tomu, že se tak dělo po vydání jednotlivých dodatečných platebních výměrů, kterými byla stěžovateli jako daňovému subjektu dodatečně vyměřována daň z přidané hodnoty, muselo mu být zřejmé, že se jedná o jeho daňovou povinnost ve vztahu k jím uplatňovaným nárokům na odpočet DPH za posuzovaná zdaňovací období.

K pojmu daňové řízení uvedenému v ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků žalovaný uvádí, že tento pojem nezahrnuje pouze vytýkácí řízení či daňovou kontrolu, ale jakékoliv řízení o daních, které lze považovat za zahájené ve smyslu ustanovení § 21 zákona o správě daní a poplatků, kdy byl daňový subjekt ze strany správce daně vyrozuměn o provedení prvního úkonu. V souzených případech tak bylo řízení zahájeno výzvou k předložení příslušných dokladů, byť se jednalo o výzvu vydanou v rámci vyhledávací činnosti. Právě z tohoto důvodu bylo prováděno doplňovací řízení v rámci odvolacích řízení, s tím, že stěžovateli muselo být jeho procesní postavení v odvolacím řízení známo, a to bez ohledu na skutečnost, že správce daně odkazoval na výsledky původně provedených místních šetření. Skutečnost, že stěžovatel odvolací řízení nedoplnil, nelze přičítat k tíži žalovanému.

Stěžovatel neuvádí předložení jakých konkrétních důkazních prostředků mu bylo znemožněno v důsledku uvedení ustanovení § 36 v záhlaví jednotlivých výzev. Stěžovatel opomíjí skutečnost, že výzvy, kterými byl vyzván k prokázání konkrétních skutečností, tedy přijetí zdanitelných plnění od shora uvedeného dodavatele, obsahují také ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Pro úplnost nutno dodat, že stěžovatel byl vyzván k prokázání pouze toho, co bylo uvedeno na jím předložených dokladech.

K námitkám týkajícím se výsledku L. J., provedeného Finančním úřadem pro Prahu 6, je konstatováno, že svědek si v průběhu odvolacího řízení opakovaně nevyzvedl předvolání k výpovědi, zaslané Finančním úřadem pro Prahu 5. O této skutečnosti byl stěžovatel informován při projednání závěrů z místního šetření dne 5. ledna 2006. S ohledem na zachování stěžovatelova práva být přítomen výsledku svědka, požádal žalovaný Finanční úřad pro Prahu 6 o provedení svědecké výpovědi, neboť se svým místně příslušným správcem daně svědek lépe spolupracoval a existovala tak vyšší pravděpodobnost, že se výpověď uskuteční. Žalovaný se ohrazuje proti tvrzené neobjektivitě výpovědi a připomíná, že svědek byl vyslechnut na žádost stěžovatele, a otázky svědkovi pokládal také pouze stěžovatel.

III. Spojení věcí

Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2008 č. j. 9 Afs 42/2008 - 77, byly podle § 39 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s., věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 42/2008, sp. zn. 9 Afs 43/2008, 9 Afs 44/2008, a sp. zn. 9 Afs 45/2008, předsedkyní senátu spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí, a nadále jsou vedeny pod sp. zn. 9 Afs 42/2008. Podmínky uvedené v ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. byly v daném případě splněny, neboť všechny žaloby stěžovatele směřovaly proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Žaloby byly podány proti rozhodnutím téhož žalovaného z téhož dne, kterými bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty. Proti těmto rozhodnutím uplatnil stěžovatel v žalobách totožné námitky, a městský soud své rozsudky v podstatě shodně odůvodnil. Totožné jsou pak v podstatě i důvody obsažené v kasačních stížnostech. Všechna žalobami napadená rozhodnutí se navíc týkají neprokázání uplatněného nároku na odpočet DPH z pořízení zboží od stejného dodavatele, který uskutečnění zdanitelného plnění vůči stěžovateli ve všech souzených případech jednoznačně popřel.

IV. Právní hodnocení

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti byly podány včas, jde o rozhodnutí, proti nimž jsou kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je ve všech předložených případech řádně zastoupen advokátem. Poté zdejší soud přezkoumal napadené rozsudky městského soudu v rozsahu kasačních stížností a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Poté dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné.

S ohledem na charakter kasačních námitek, které směřují do způsobu vedení daňového řízení bylo nutno přezkoumat celý spisový materiál, zejména pak spis správních orgánů.

Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud ověřil, že u stěžovatele bylo zahájeno šetření, a to na základě dožádání Finančního úřadu pro Prahu 6, č. j. 211655/02 za účelem prověření nákupu nerezových plechů, fakturovaných firmě Ing. J. V. Stěžovatel k výzvě správce daně předložil faktury, na kterých byla jako vystavitel uvedená společnost JL-Partner spol. s r. o. (dále jen „JL-Partner“).

Získané faktury předložil správce daně Finančnímu úřadu pro Prahu 6 a současně na základě dožádání požádal o prověření, z jakého důvodu byla doprava zboží mezi stěžovatelem a J. V. zajišťována společností JL-Partner, požádal také o sdělení jakýchkoliv relevantních informací k předkládaným dokladům. Výsledkem účetní společnosti JL-Partner a daňové poradkyně této společnosti (bez

účasti stěžovatele) bylo FÚ pro Prahu 6 zjištěno, že společnosti JL-Partner faktury nevystavila, nemá je zahrnuty v účetnictví, používá jiné formuláře, má jinou číselnou řadu, na razítku je jiná adresa, byla zjištěna také jiná řada pokladních dokladů. Dále bylo zjištěno, že podpis na předložených dokladech neodpovídá podpisu jednatele uvedené společnosti, který jako jediný doklady podpisuje. Obě ženy uvedly, že mezi obchodní artikl společnosti deklarované na předložených dokladech jako dodavatel sporného zdanitelného plnění nepatří nerezové plechy, lepenky, překližky, apod., které jsou uvedeny na dokladech jako předmět zdanitelného plnění (písemnost FÚ pro Prahu 6 ze dne 29. 11. 2002).

Stěžovatel byl následně postupně vyzván správcem daně ve vztahu k zdaňovacímu období 1. čtvrtletí roku 2001: výzvou ze dne 14. 6. 2002 k předložení všech dokladů prokazujících přijetí a uskutečnění zdanitelných plnění za uvedené zdaňovací období, výzvou ze dne 4. 2. 2003 k předložení účetnictví za jednotlivá zdaňovací období let 2000 a 2001, k předložení hlavní knihy a peněžních deníků za roky 2000 a 2001, k prokázání oprávněnosti zaúčtování všech účetních případů přijatých a uskutečněných v účetním období 2000 a 2001, k prokázání jinými důkazy než jsou faktury specifikované ve výzvě (faktury vystavené v roce 2001), že skutečným dodavatelem na fakturách deklarovaných plnění je společnost JL-Partner, k prokázání oprávněnosti zahrnutí zdanitelných plnění přijatých od výše uvedené společnosti do nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 19 zákona o DPH a k prokázání jinými důkazními prostředky, než je faktura vydaná pod č. 03004/01, DUZP 28. 3. 2001, faktického uskutečnění fakturovaného plnění pro společnost Ing. J. V. - VSS. Výzvou ze dne 9. 1. 2004 byl stěžovatel obdobným způsobem vyzván k prokázání shora uvedených konkrétních skutečností, za jednotlivá zdaňovací období roku 2000 a 2002 (faktury od společnosti JL-Partner, datum uskutečnění zdanitelného plnění říjen, listopad 2000 a listopad 2002). Stěžovatel ke každému posuzovanému plnění předložil prostřednictvím svého zástupce dodací list, soupis materiálu a objednávku.

Jednatel společnosti JL-Partner, L. J., byl za účasti své daňové poradkyně bez účasti stěžovatele vyslechnut FÚ pro Prahu 6 dne 19. 5. 2003. K dokladům deklarujícím sporná plnění pro stěžovatele jednatel uvedl, že daňové doklady nevystavil, faktury nebyly nalezeny mezi fakturami zaúčtovanými za příslušná zdaňovací období ani v záznamních povinnostech, nesouhlasí používaná číselná řada, k vystavování faktur používá společnost JL-Partner jiný účetní program, podpis je zcela odlišný, v den vystavení posuzovaných pokladních dokladů vystavila společnost zcela jiné pokladní doklady na jiné částky.

Po vyhodnocení všech zjištěných skutečností dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti JL-Partner neunesl, a bez projednání svých zjištění se stěžovatelem doměřil DPH za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2000, za zdaňovací období první čtvrtletí 2001, za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2001 a za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2002.

Po nahlédnutí do spisového materiálu dne 16. 12. 2004 podal stěžovatel proti vyměření DPH za výše uvedená zdaňovací období jedno souhrnné odvolání, ve kterém namítal zejména to, že správce daně nezjistil řádně skutkový stav. Uvedl, že zástupce stěžovatele neměl žádný důvod se domnívat, že správce daně pochybuje o šetřených zdanitelných plněních a řízení ve věcech místních šetření neumožňuje dostatečnou spolupráci daňového subjektu se správcem daně. Vzhledem k tomu, že jednatel i účetní stěžovatele se zdržují v zahraničí, nemohli správci daně skutkový stav dostatečně objasnit. Nyní má stěžovatel nového daňového poradce, který je schopen aktivně se správcem daně spolupracovat, navrhuje proto všechny odvoláním napadené dodatečné platební výměry zrušit a navrhuje provést nové důkazní prostředky v podobě svědeckých výpovědí. V odvolání navrhl jako svědky Ing. J. F., jednatele stěžovatele a Ing. N., spolupracujícího se stěžovatelem a dále blíže nejmenované osoby, které se účastnily sporných obchodů. Současně stěžovatel v odvolání požádal o předvolání jednatele společnosti JL-Partner a jeho výslech za přítomnosti stěžovatele.

Na základě návrhů uplatněných stěžovatelem v odvolání vyzval správce daně k svědeckým výpovědím navrhované svědky. Dne 16. 2. 2005 se dostavil k účasti na svědeckých výpovědích pouze zástupce stěžovatele pro daňové řízení, svědek N. se omluvil z důvodu pracovní neschopnosti, svědek J. (jednatel společnosti JL-Partner) oznámení o výsledku svědka nepřevzal a k výsledku se nedostavil. Jednatel stěžovatele se také nedostavil. V rámci doplnění odvolání ze dne 11. 4. 2005 stěžovatel opětovně navrhoval k výsledku svědky N. a J. a dále navrhl jako svědka Ing. Š., jednatele společnosti Systémové bednění, s. r. o. V doplnění odvolání stěžovatel požádal o respektování svého práva klást svědkům otázky, a v případě, že toto jeho právo bude porušeno, navrhoval zrušit napadené platební výměry pro vady řízení. Dne 17. 5. 2005 se k podání svědecké výpovědi dostavil Ing. N., který na otázku správce daně, v jakém vztahu je se stěžovatelem, uvedl, že se stěžovatelem spolupracuje na základě dohody. Potvrdil, že stěžovatel v posuzovaných obdobích se společností JL-Partner spolupracoval a sporná plnění skutečně od uvedené společnosti obdržel. S L. J. se osobně zná. Objednávky za stěžovatele vystavoval dle svých tvrzení právě Ing. N., žádné písemné kupní smlouvy nebyly uzavírány, pouze ústně byly potvrzovány písemné objednávky. Svědek dále uvedl, že úhrady za stěžovatele prováděl sám, a to v hotovosti, věcnou kontrolu zboží prováděl také sám. Svědek uvedl, že veškeré posuzované transakce zajistil sám bez přímého příkazu jednatele stěžovatele, dodatečně je však vždy s jednatelem stěžovatele odsouhlasil. Uvedl, že J., jednatel dodavatele sporných plnění, se v sídle stěžovatele vyskytoval často, byl totiž současně jednatelem společnosti NOM, s. r. o., která zajišťovala ostrahu objektu, ve kterém stěžovatel sídlil. Ing. N. dále navrhl celou řadu svědků, z nichž někteří byli vyslechnuti, jednalo se o odběratele stěžovatele, kteří potvrdili obchodní vztahy se stěžovatelem a potvrdili i přijetí sporných dodávek od stěžovatele.

V pořadí druhém doplnění odvolání ze dne 14. 6. 2005 navrhl stěžovatel jako svědky Ing. J. V. a Ing. P. D., kteří by jako zástupci odběratelů posuzovaného zboží mohli objasnit původ zboží.

Dne 31. 5. 2005 byl za účasti stěžovatele vyslechnut navrhovaný svědek, Ing. J. V., fyzická osoba, který potvrdil nákup materiálu od stěžovatele. Uvedl, že vždy jednal s Ing. N., jednatele stěžovatele nezná, na dodávky materiálu nebyly uzavírány kupní smlouvy, vše probíhalo na základě objednávek. Stěžovatel zajišťoval dvě dodávky plechů včetně dopravy do dílny do Holic. Plechy byly použity k výrobě držáků molybdenových elektrod pro sklárny. U obou dodávek byl svědek osobně přítomen, vše hradil bankovním převodem. Svědek výslovně potvrdil jen obchodní vztah mezi ním a stěžovatelem, o dodavateli stěžovatele nic nevypověděl.

Dne 31. 5. 2005 byl za účasti stěžovatele vyslechnut navrhovaný svědek Ing. P. Š., v letech 2000 a 2001 jednatel společnosti SYSTÉMOVÉ BEDNĚNÍ, spol. s r. o., který potvrdil nákup překližky od stěžovatele, řádově za 250 000 Kč. Vždy jednal s Ing. N., jednatele stěžovatele nezná, na dodávky materiálu nebyly uzavírány kupní smlouvy, vše probíhalo na základě ústních objednávek. Svědek se domnívá, že dodavatelem stěžovatele byla firma L. J., se kterým se setkal v kanceláři firmy ELEKTROTRANS a. s.. Jednalo se o zboží, který žádný tuzemský dodavatel nevyrábí. Svědek si myslí, že bylo vyrobeno v Polsku nebo Pobaltských republikách. Svědek současně uvedl, že na jednání o koupi byl s Ing. N. nějaký člověk, který dle jeho soudu materiál Ing. N. dodával. Napadlo jej, že by se s ním mohl za zády Ing. N. domluvit, ale nakonec mu to nepřišlo správné. Na jednání byly k dispozici vzorky materiálu.

Dne 31. 5. 2005 byl za účasti stěžovatele vyslechnut navrhovaný svědek Ing. P. D., v roce 2000 člen představenstva společnosti ELEKTROTRANS, a. s. Svědek uvedl, že společnost měla od stěžovatele pronajaté prostory. S jednatelem stěžovatele se nezná, se stěžovatelem žádné obchodní transakce neuzavíral. Na otázku, zda existovaly nějaké jiné obchodní vztahy mezi stěžovatelem a společností ELEKTROTRANS, a. s., svědek uvedl, že je to možné. Následně zaslal správci daně fakturu z roku 2000 na dodávku materiálu od stěžovatele v ceně 1 372 743 Kč. Jiné obchody nebyly uskutečněny.

V pořadí třetím doplnění odvolání ze dne 15. 9. 2005 stěžovatel navrhl jako dalšího svědka Ing. J. V., CSc.

Dne 25. 10. 2005 byl za účasti stěžovatele vyslechnut navrhovaný svědek Ing. J. V., CSc., jednatel společnosti T r o n i c, spol. s.r.o. Svědek potvrdil nákup elektromateriálu, vždy jednal s Ing. N., jednatele stěžovatele nezná, na dodávky materiálu nebyly uzavírány kupní smlouvy, vše probíhalo na základě objednávek.

Svědék výslovně potvrdil jen obchodní vztah mezi ním a stěžovatelem, o jeho dodavateli nic nevypověděl, vše hradil bankovním převodem.

V pořadí čtvrtém doplnění odvolání ze dne 7. 11. 2005 stěžovatel navrhl dalšího svědka, a to Ing. Z. M. Ing. M. se z výsledku dne 5. 1. 2006 omluvil, nový termín byl za součinnosti se zástupcem stěžovatele dohodnut na termín 19. 1. 2006 (úřední záznam na listu č. 50 spr. spisu).

Dne 5. 1. 2006 byl stěžovatel prostřednictvím svého zástupce seznámen se všemi skutečnostmi, které byly v řízení zjištěny. K výsledkům šetření bylo ze strany stěžovatele uvedeno, že se závěry správce daně nesouhlasí, trvá na tom, že sporná zdanitelná plnění řádně proběhla, a to tak, jak dokládá řádně vedená evidence, další skutečnosti již ani při nejlepší vůli nemůže prokázat, a nelze mu je tedy přičítat k tíži.

Dne 19. 1. 2006 byl po předchozí omluvě vyslechnut stěžovatelem navržený svědek Ing. Z. M., v roce 2000 místopředseda představenstva společnosti ELEKTROTRANS, a.s., obchodního partnera stěžovatele. Ten mimo jiné potvrdil, že za stěžovatele jednal Ing. N. na základě plné moci, mohl uzavírat nájemní smlouvy, a obchody i platit. Dále uvedl, že jeho společnost měla od stěžovatele pronajaty kancelářské prostory, a dále jim stěžovatel dodával upravené válcované ocelové profily, které potřebovali na zakázky tzv. repase stožárů velmi vysokého napětí. Materiál byl dodáván na konkrétní místa včetně dopravy, ohledně dodávek jednal vždy s Ing. N. Na otázku správce daně, zda je svědkovi známo, od koho stěžovatel ocelové profily nakoupil, svědek odpověděl, že dodavatelem byla některá z firem L. J., která konkrétní, to už si nevzpomíná. L. J. osobně zná, neboť jeho firma NOM zajišťovala ostrahu objektu, pronajatého společností ELEKTROTRANS, a. s. Svědek mimo jiné vypověděl, že L. J. často navštěvoval Ing. N., což viděl díky poloze své kanceláře. U těchto jednání bývala např. i JUDr. D. F., i jiné osoby. Na otázku, zda je mu znám způsob, jakým stěžovatel hradil zakázky L. J., svědek odpověděl, že si Ing. N. stěžoval, že úhrady platí L. J. hotově. Viděl jej přepočítávat velké sumy peněz v kanceláři. U konkrétního předání peněz však nikdy nebyl.

V rámci pátého doplnění odvolání byla dne 6. 2. 2006 jako další svědkyně stěžovatelem navržena K. G. Důvodem výsledku byla skutečnost, že svědkyně L. J. osobně zná a může tak objasnit podrobnosti o jeho obchodních kontaktech. Tento výslech nebyl proveden, neboť dle odůvodnění žalovaného v napadených rozhodnutích byl tento výslech navržen až v odvolacím řízení, jedná se o návrh velmi obecný. Žalovaný by výslech provedl, pokud by svědkyně měla vypovídat ke sporným plněním, vzhledem k výpovědím ostatních svědků a vzhledem k tomu, že svědek J. dle svých tvrzení svědkyni G. nezná, nemohla výpověď o obecných obchodních aktivitách L. J. dle názoru žalovaného dosavadní zjištění správních orgánů vyvrátit.

Po opakovaném a neúspěšném předvolávání L. J. Finančním úřadem pro Prahu 5, aby se dostavil k svědecké výpovědi za účasti stěžovatele, se žalovanému podařilo na základě dožádání zajistit svědeckou výpověď jmenovaného na základě předvolání místně příslušného úřadu společnosti JL-Partner, tzn. Finančního úřadu pro Prahu 6, a to dne 15. 3. 2006, za účasti zástupce stěžovatele. L. J. potvrdil skutečnosti zjištěné na základě dožádání, tj. že se zbožím, které je předmětem sporných zdanitelných plnění neobchodoval, nikdy takové zboží nikomu nedodal, žádné platby v hotovosti v objektu stěžovatele od Ing. N. nepřebíral. Dále uvedl, že v případě obchodní spolupráce se stěžovatelem jednal vždy s Ing. N., pro kterého zabezpečoval např. nákup pohledávky, prověření odposlechů, dodání mobilních telefonů právniče Ing. N., monitoring PCO. Poslední kontakt byl uskutečněn v Berlíně, kde měl dle tvrzení svědka Ing. N. přesvědčovat svědka o nutnosti rekonstrukce účetnictví firmy JL-Partner.

Po vyhodnocení veškerých skutečností zjištěných v rámci odvolacích řízení žalovaný odvolání zamítl.

Po podrobné rekapitulaci správních spisů Nejvyšší správní soud konstatuje, že přednostně se zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je totiž vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti. Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce. Na tomto místě je třeba nejprve zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Takovými vadami mohou být mimo jiné případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

V přezkoumávaných rozsudcích Nejvyšší správní soud vady shora uvedeného charakteru neshledal. Z odůvodnění napadených rozsudků je jednoznačně seznatelné, které otázky městský soud považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež soud v napadených rozhodnutích vyslovil, je zřetelná. Závěry, ke kterým městský soud dospěl, vychází ze shora rekapitulovaného skutkového stavu a mají oporu ve spisovém materiálu. Napadené rozsudky považuje kasační soud za přezkoumatelné. Se závěry, o které městský soud opřel výroky napadených rozsudků, ostatně stěžovatel v kasačních stížnostech sám dostatečně podrobně polemizuje, což by v případě jejich nepřezkoumatelnosti nebylo možné. Stěžovatel tak dle názoru kasačního soudu spíše namítá nesprávné posouzení právní otázky, kterou je v souzené věci zákonnost postupu správních orgánů a jeho případné dopady do zákonem garantovaných práv stěžovatele. Námitce nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků Nejvyšší správní soud nevyhověl, neboť žádné vady, které by nepřezkoumatelnost mohly způsobit, v napadených rozsudcích neshledal.

Pokud jde o druhý okruh námitek, tedy námitek směřujících do nesprávně vedeného řízení, stěžovatel zejména tvrdí, že vůči němu nebylo zahájeno žádné řízení, na základě kterého by mu mohla být doměřena daňová povinnost. Jediným řízením, které proběhlo, bylo dle jeho názoru řízení prováděné u jiného daňového subjektu.

Jak vyplývá ze shora podrobně provedené rekapitulace spisového materiálu, tvrzení stěžovatele, že mu byla za uvedená zdaňovací období vyměřena daňová povinnost pouze na základě výsledků získaných v řízení vedeném s jiným daňovým subjektem, nemá oporu ve spisu. Na základě vzájemných dožádání správce daně a Finančního úřadu pro Prahu 6 byly zjištěny prvotní informace, a byly založeny prvotní pochybnosti o deklarovaných plněních. K nepravomocnému vyměření daňových povinností stěžovateli však nedošlo na základě údajů získaných z dožádání, ale na základě vyhodnocení důkazních prostředků předložených zástupcem stěžovatele k jednotlivým výzvám správce daně, které byly adresovány jednoznačně stěžovateli. Jednalo se o výzvy ze dne 14. 6. 2002 a ze dne 3. 9. 2002 za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001, ze dne 4. 2. 2003 za jednotlivá zdaňovací období let 2000 a 2001, a výzvu ze dne 9. 1. 2004. Těmito výzvami byl stěžovatel postupně vyzván, aby prokázal zcela konkrétní skutečnosti, mimo jiné i to, že skutečným dodavatelem na ve výzvě specifikovaných fakturách je společnost JL-Partner. Je nepochybné, že jakmile správce daně vyhodnotil zjištění získaná na základě dožádání, měl na místo shora uvedených výzev a fakticky prováděného šetření zahájit daňovou kontrolu ve smyslu ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, zdejší soud se však i přes tuto vadu ztotožňuje se závěry městského soudu ohledně způsobilosti uvedených výzev zahájit řízení o vyměření posuzovaných daňových povinností.

Výzvy totiž směřovaly vůči stěžovateli, byly zcela konkrétní a srozumitelné, z jejich obsahu je patrné, že předmětem šetření správce daně byla plnění nakoupená od společnosti JL-Partner, a dle reakcí zástupce stěžovatele, zjištěných ze spisu, je zjevné, že stěžovatel obsah výzev plně chápal.

Bez ohledu na způsobilost výzev zahájit řízení o dodatečném vyměření daňových povinností je nutno konstatovat, že řízení před prvostupňovým správcem daně až do vydání nepravomocných platebních výměrů neprobíhalo zákonným způsobem, a vady, kterých se správce daně v řízení v 1. stupni dopustil, skutečně mohly mít vliv na zákonnost napadených platebních výměrů. K tomuto závěru dopěl i městský soud, který však věc vyhodnotil tak, že vady byly v odvolacím řízení zhojeny a stěžovatel mohl v řízení uplatnit veškerá svá práva garantovaná zákonem. Podstatná pro souzenou věc je tak otázka, zda vady, jichž se dopustil správce daně, v prvním stupni daňového řízení mohly být odstraněny, resp. zhojeny v řízení odvolacím, a zda k tomuto zhojení došlo.

Skutečnost, že žalovaný ani správce daně z procesních důvodů nezrušili napadená rozhodnutí, tak jak stěžovatel v odvolání požadoval, a nevedli na základě jím v odvolání navržených důkazních prostředků nové řízení tak, jak také stěžovatel v odvolání požadoval, nemůže dle názoru zdejšího soudu sama o sobě vést ke zrušení napadených rozhodnutí. I přesto, že dodatečné vyměření jednotlivých daňových povinností probíhalo mimo rámec daňové kontroly, a stěžovatel do vydání nepravomocných platebních výměrů nebyl přítomen celé řadě úkonů správních orgánů, správní orgány původní vady řízení v odvolacím řízení odstranily, a to jak dle pokynů žalovaného, tak dle návrhů uplatněných samotným stěžovatelem v jím podaném odvolání, včetně jeho pěti doplnění. Správní orgány provedly téměř všechny odvolatelem navržené výsledky svědků, a to za jeho účasti. Jiné důkazní prostředky ani stěžovatel nenavrhoval. Stav, kdy dokazování za účasti stěžovatele probíhá až v odvolacím řízení jistě není zcela žádoucí, pro souzenou věc je však podstatné, zda tato skutečnost zasáhla do stěžovatelových práv takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost jednotlivých rozhodnutí o vyměření daně.

V souladu s úpravou stanovenou v zákoně o správě daní a poplatků o odvolání může v obecné rovině rozhodnout sám správce daně, který napadené rozhodnutí vydal a to ve smyslu ustanovení § 49 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by tedy odvolatelem navržené a v odvolacím řízení řádně provedené důkazy vyvrátily zjištění, ke kterým správce daně v předchozím řízení dospěl, mohl by o odvolání rozhodnout sám správce daně a napadené platební výměry bez dalšího zrušit. Postup, kdy důkazy navržené odvolatelem v odvolání provádí správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, tak nemůže sám o sobě znamenat nezákonný postup. Pokud o odvolání nerozhodne správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, postoupí věc odvolacímu orgánu. Ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků pak obsahuje úpravu odstraňování vad daňového řízení prvního stupně či doplňování jeho výsledků ze podnětu odvolacího orgánu. Touto úpravou se již Nejvyšší správní soud podrobně zabýval, a to v rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 70, kde dospěl k závěru, že dle citovaného ustanovení odstraňování vad daňového řízení prvního stupně či doplňování jeho výsledků má probíhat vždy v řízení odvolacím. Soud zde argumentoval tím, že „podle § 50 odst. 6 daňového řádu žalovaný přezkoumá rozhodnutí správce daně a nejde-li o vyměření daně podle pomůcek, rozhodnutí v odvolacím řízení změnit nebo zruší, jinak odvolání zamítne. Zákon o správě daní a poplatků nesvěřuje odvolacímu orgánu pravomoc v případech zjištěných vad řízení před prvostupňovým správcem daně, jako je mj. neprovedení navrhovaných důkazů, rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Zákon o správě daní a poplatků totiž na rozdíl od úpravy odvolacího řízení ve správním řádu v takových případech předpokládá postup dle § 50 odst. 3 cit. zákona, podle něhož může žalovaný v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Ať již tedy odstraňování vad prvostupňového řízení provádí správce daně či žalovaný, vždy se tak děje v řízení

odvolacím, nikoli v řízení prvostupňovém, přičemž podle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu má daňový subjekt při dokazování prováděném v odvolacím řízení obdobná práva jako při dokazování prováděném v rámci daňové kontroly, tedy zejména právo být přítomen při výslechu svědků či při místním šetření a právo klást svědkům otázky.“

Jakkoliv je zřejmé, že po zjištění prvotních pochybností správce daně o přijetí sporných plnění, měl správce daně namísto vydávání jednotlivých shora uvedených výzev a faktického provádění šetření a dokazování, zahájit u stěžovatele daňovou kontrolu ve smyslu ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, bylo z hlediska přezkumu městského soudu pro posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí stěžejní, zda stěžovatel byl či nebyl v důsledku chybného postupu správce daně zkrácen na svých zákonných právech. V tomto dílčím závěru se kasační soud zcela shoduje se závěry městského soudu. Námitky stěžovatele směřující pouze do postupu správce daně před vydáním jednotlivých platebních výměrů proto nemohou být samy o sobě, bez dalších relevantních tvrzení, úspěšnými.

Stěžovatel především tvrdí, že ze samotných žalobou napadených rozhodnutí nelze vůbec dovodit, k jakému datu mělo být řízení před správcem daně ukončeno, či jaké řízení vůči němu bylo vedeno, včetně toho, že mu není znám počátek ani konec tohoto řízení. Takové námitky nepovažuje kasační soud za důvodné. Stěžovatel podal proti napadeným platebním výměrům v zákonem stanovené lhůtě odvolání, ze kterého je naprosto zřejmé, že si byl vědom toho, v jaké fázi daňového řízení se nachází, byl si vědom důvodů vedoucích k vyměření daně za jednotlivá zdaňovací období, a dále též i nezákonného postupu, kterého se dopustil správce daně v prvním stupni. V odvolání proto uvedl, že „*místní šetření, na základě kterých mu byla vyměřena daňová povinnost, neposkytuje dostatečnou součinnost daňového subjektu se správcem daně*“, a z tohoto důvodu proto „*navrhuje celou řadu svědků, které požaduje v rámci odvolacího řízení vyslechnout*“ a upozorňoval na své právo být výslechu navržených svědků přítomen, s tím, že „*teprve tito svědci pomohou náležitě objasnit skutkový stav*“. V této souvislosti zdejší soud uvádí, že námitky stěžovatele směřující do nezákonného postupu správce daně před vydáním jednotlivých platebních výměrů by mohly být samy o sobě úspěšné např. za předpokladu, že nezákonný postup správce daně by bez dalšího aproboval žalovaný a odvolání by zamítl, nebo za předpokladu, že by žalovaný bezdůvodně odmítl provést některé z odvolatelem navržených důkazů. Taková situace v souzené věci nenastala. Odvolatelem navržení svědci byli za jeho účasti řádně vyslechnuti, s výjimkou jednatele stěžovatele, který ani v pozici svědka nebyl, a který na své právo být osobně přítomen jakémukoliv jednání před správními orgány rezignoval, a dále pak s výjimkou svědkyně G., jejíž nevyslechnutí žalovaný odůvodnil.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s argumentací žalovaného vyjádřenou v rozhodnutích o odvolání, ve kterém se vytyká stěžovateli, že návrhem K. G. jako

svědkyně, učiněném v doplnění odvolání zaměnil odvolací řízení za dokazování. Podle ustanovení § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, a to až do doby, než je o odvolání rozhodnuto. Takový postup samozřejmě mimo jiné zahrnuje i právo navrhnout jakékoliv důkazy, včetně výsledku svědka. Zásada koncentrace řízení pro řízení před správcí daně, podle které by mohly být důkazy předkládány jen do určitého stádia řízení, nemá oporu v zákoně. Vzhledem k tomu, že správce daně postupoval do vydání nepravomocných rozhodnutí mimo rámec daňové kontroly, je navíc tato argumentace žalovaného zcela nepřijatelná. Kasační soud se ztotožňuje s touto částí odůvodnění, ze které je zřejmé, že svědecká výpověď nebyla uskutečněna proto, že navrhovaná svědkyně neměla vypovídat ke konkrétním sporným dodávkám mezi stěžovatelem a společností JL-Partner, ale v obecné rovině k obchodním kontaktům L. J., což vzhledem ke všem ostatním okolnostem nemohlo dosavadní zjištění správních orgánů vyvrátit.

Pokud jde o spornou otázku, tedy zda postupem správních orgánů v odvolacím řízení došlo k porušení stěžovatelových práv, pak jediným tvrzením o porušení konkrétních stěžovatelových zákonných práv je tvrzení stěžovatele, že uplatněným postupem byl minimálně zkrácen na svém právu, aby správce daně ověřil daňovou povinnost stěžovatele zákonným způsobem. Tím, že správce daně nepostupoval vůči stěžovateli řádným procesním postupem, nemohl ani učinit závěry formulované v dodatečných platebních výměrech.

Stěžovatel dle názoru zdejšího soudu zcela pomíjí rozsáhlé dokazování prováděné za jeho účasti a dle jeho návrhů v průběhu odvolacího řízení, ve kterém vystupoval velice aktivně, navrhoval celou řadu svědků, a v jednom ze svých četných doplnění odvolání výslovně uvedl, že „*nebudou-li svědci vyslechnuti za jeho účasti, navrhuje napadená rozhodnutí pro vady řízení zrušit*“. Tvrzení stěžovatele, že správce daně nemohl ověřit daňovou povinnost zákonným způsobem, je příliš obecné, neboť stěžovatel nenabízí soudu žádné konkrétní skutečnosti, které byly v důsledku prvotního nezákonného postupu správce daně opomenuty, a které by mohly vést k odlišnému stanovení daňových povinností, či které by alespoň zjištění správních orgánů určitým způsobem zpochybňovaly.

Nejvyšší správní soud se po podrobném přezkoumání spisového materiálu shoduje se závěry městského soudu, který dovodil, že na souzenou věc stěžovatelem citovaný rozsudek ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 – 130, nedopadá, a rozhodnutí správních orgánů nebylo možno pouze z důvodů uvedených v žalobách zrušit. Správní orgány napravily vady původního řízení, když v rámci odvolacího řízení dbali na zachování všech práv stěžovatele, provedly jím navržené důkazy (s výjimkou výsledku K. G.), zopakovaly výsledky svědků, kterých se původně stěžovatel neúčastnil. Z obsahu odvolání, jakož i z postupu uplatněném v rámci odvolacího řízení je nepochybné, že stěžovatel si byl vědom toho co je mu vytýkáno a jaká konkrétní plnění jsou zpochybňována. Důsledkem provedeného

dokazování pak byl stav, kdy svědecké výpovědi v obecné rovině uskutečnění sporných zdanitelných plnění mezi stěžovatelem a společností JL-Partner nepotvrdily, neboť někteří svědci v postavení obchodních partnerů pouze potvrdili nákup určitého zboží od stěžovatele, nikoliv sporné dodávky mezi stěžovatelem a společností JL-Partner. Tvrzení Ing. N., spolupracujícího se stěžovatelem na základě dohody (či plné moci), jsou v rozporu s tvrzeními L. J., jenž měl být dodavatelem sporných plnění. Svědek J. dodávky sporných plnění opakovaně popřel, navíc uvedl, že jej Ing. N. žádal o rekonstrukci účetnictví společnosti JL-Partner.

Sdělení svědka J. koresponduje s informacemi získanými dožádaným správcem daně, tj. Finančním úřadem pro Prahu 6, při ústním jednání dne 27. 11. 2002 s účetní společností JL-Partner F., a zástupkyní společnosti pro jednání se správcem daně (na základě plné moci) L., že na fakturách deklarovaná společnost faktury nevystavila, nemá je zahrnuty v účetnictví, používá jiné formuláře, má jinou číselnou řadu, na razítku je jiná adresa, podpis na předložených dokladech neodpovídá podpisu jednatele, L. J., který jako jediný doklady podpisuje, žádné obchodní transakce se stěžovatelem společnost JL-Partner nerealizovala, druh deklarovaného materiálu nebyl nikdy obchodním artiklem společnosti, neboť ta se zabývá nákupem a prodejem počítačových komponentů a zprostředkováním. Uplatňuje-li plátce daně nárok na odpočet DPH, leží důkazní břemeno ohledně skutečného přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce daně na tomto plátcí. V případě stěžovatele však nebyla faktická přijetí zdanitelných plnění od plátce deklarovaného na daňových dokladech, tj. od společnosti JL-Partner, prokázána. Stěžovatel měl možnost v odvolacím řízení zjištění správce daně vyvrátit, zpochybnit či jinak jím deklarovaná plnění prokázat. Stěžovatel však prokazoval faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění formálně vystavenými daňovými doklady, které nedopovídají dokladům běžně vystavovaným údajným dodavatelem a tvrzením Ing. N., který na základě plné moci stěžovatele dodávky pro budoucí odběratele stěžovatele dojednával. Skutečnost, že tito budoucí odběratelé, tj. obchodní partneři stěžovatele, potvrdili přijetí dodávek obsahově shodných s předmětem sporných zdanitelných plnění (a to výhradně od Ing. N.), tedy že stěžovatel jednající v těchto transakcích Ing. N., uskutečnil určitá zdanitelná plnění na výstupu, v posuzovaném případě zboží ve stejném rozsahu a druhové skladbě některým obchodním partnerům dodal, sama o sobě neznamená, že deklarovaná plnění byla pořízena od plátce DPH uvedeného na daňových dokladech. Žádný z vyslechnutých svědků přímo sporná zdanitelná plnění nepotvrdil, naopak jednatel společnosti JL-Partner za účasti zástupce stěžovatele deklarovaná plnění jednoznačně popřel. Otázky svědkovi přitom kladl pouze zástupce stěžovatele. Z protokolu o tomto výsledku nevyplývá, že by stěžovatel tvrzení L. J. jakýmkoliv způsobem zpochybňoval.

Bez zajímavosti není ani skutečnost, že nezávisle na jednatelem uvedené společnosti popřely již dříve deklarovaná plnění i účetní společnosti a daňová

poradkyně společnosti, které upozornily správce daně na odlišnost používaných formulářů, razítka, podpisu, číselné řady apod.

Vzájemné obchodní vztahy mezi Ing. N. a L. J. nelze sice vyloučit, nicméně způsob, kterým byly prováděny, vzbuzuje spíše pochybnosti. Předně je nutno konstatovat, že jejich tvrzení ohledně sporných plnění si navzájem odporují. Dále je nutno konstatovat, že v řízení bylo spolehlivě prokázáno, že sporná plnění nepatří mezi běžný obchodní artikl uvedeného dodavatele, deklarovaný dodavatel nemá sporné dodávky zachyceny v účetnictví, použité formuláře faktur či číselné řady jsou odlišné od dokladů běžně používaných stěžovatelem, platby za zboží není možné ověřit, neboť tyto probíhaly údajně v hotovosti, žádný ze svědků sporné dodávky mezi JL-Partner a stěžovatelem nepotvrdil.

Stěžovatel žádné konkrétní důkazy, které by zjištění správních orgánů vyvrátily či alespoň zpochybnil, v řízení nenabídl, a neuvedl žádná konkrétní práva, na kterých byl správními orgány zkrácen. Po podrobném prostudování daňového spisu považuje kasační soud námitky stěžovatele směřující pouze do procesního způsobu vedeného řízení za námitky, které v souzené věci nemohou obstát, neboť na jedné straně nemají žádnou vazbu na důvody vedoucí k doměření jednotlivých daňových povinností, na straně druhé nemají ani žádnou vazbu na konkrétní zákonem garantované procesní právo, které mělo být v důsledku procesních vad porušeno. Stěžovatel velice rozsáhle popisuje vady řízení, jichž se správce daně skutečně dopustil, jako je vedení řízení mimo daňovou kontrolu, nesprávné uvedení ustanovení § 36 zákona o správě daní a poplatků na výzvách jemu adresovaných, nesprávné používání formulářů ze strany správních orgánů, avšak žádným způsobem neuvádí, jaký konkrétní vliv měly tyto vady na zákonnost konečných rozhodnutí, jaká práva nemohl stěžovatel v důsledku toho uplatnit, a z jakého důvodu je stanovení daňových povinností v rozporu s právní úpravou. Stěžovatel pouze opakovaně obecně namítá, že v předchozích fázích řízení byl porušen zákon v ustanoveních o daňovém řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit jejich zákonnost, neboť toto řízení nebylo řádně zahájené, vedené ani ukončené. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že řízení vedoucí ke stanovení a vyměření nepravomocných povinností vykazovalo celou řadu procesní vad, které mohly mít vliv na zákonnost nepravomocných platebních výměrů. Pro posouzení věci však bylo nutné vážit, zda takovéto pochybení mohlo v souzené věci vést až ke zrušení napadených rozhodnutí, a to za situace, kdy v rámci odvolacího řízení bylo spolehlivě a za aktivní účasti stěžovatele při zachování všech jeho procesních práv zjištěno, že stěžovatel deklarovaný nárok na odpočet DPH od dodavatele JL-Partner není způsobitelný prokázat, přičemž za všechna zdaňovací období byl stěžovateli dodatečně doměřen nárok na odpočet daně uplatněný stěžovatelem pouze z plnění přijatých od uvedené společnosti.

Poslední námitkou stěžovatele je námitka prekluze, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2000. Z jaké konkrétního důvodu by mělo být předmětné období prekludováno, stěžovatel neuvedl.

Zdaňovacím obdobím roku 2000, za které byla v souzené věci dodatečně vyměřena daňová povinnost, je čtvrté čtvrtletí roku 2000. V souladu s ustanovením § 47 zákona o správě daní a poplatků 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. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

Zákon tedy z hlediska běhu prekluzivní lhůty, ve které zaniká právo státu vyměřit či dodatečně vyměřit daň, rozlišuje dva počátky běhu prekluzivní lhůty: u těch daňových povinností, u kterých existuje zákonná povinnost předložit daňové přiznání odvozuje běh prekluzivní lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání; u daňových povinností, se kterými není spojena povinnost předkládat daňové přiznání pak odvozuje běh prekluzivní lhůty od konce kalendářního roku ve kterém daňová povinnost vznikla. Obdobným způsobem pak stanoví i konec prekluzivní lhůty, když stanoví, že *„vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat“*.

Rozdílný počátek i konec běhu prekluzivní lhůty v závislosti na tom, zda zákon spojuje s určitou daňovou povinností povinnost předložit daňové přiznání či nikoliv, není nikterak nahodilý. Tam, kde jsou příjmy podrobeny např. srážkové dani, je vznik daňové povinnosti stanoven ve vazbě na povinnost plátce provést řádnou a včasnou srážku, tj. při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch oprávněného příjemce určitého příjmu, nikoli ve vazbě na daňové přiznání. Včasným a správným provedením srážky je daňová povinnost vypořádána. Je tedy logické, že prekluzivní lhůta pro vyměření této daňové povinnosti se odvíjí od konce roku, ve kterém povinnost srazit daň vznikla. Pokud jde však o daně, se kterými zákon spojuje povinnost předložit daňové přiznání, je nanejvýš logické odvodit počátek běhu prekluzivní lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání k dani, neboť před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání není daň splatná, daňový subjekt nemá povinnost ani daň přiznat ani ji uhradit, a správce daně ani není před uplynutím lhůty pro podání přiznání oprávněn splnění předmětné povinnosti prověřovat.

V souladu s ustanovením § 37 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH), účinného za posuzovaná zdaňovací období, je plátce povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Za daňovou povinnost se dle ustanovení § 2 zákona o DPH považuje vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet.

Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, se zákonem stanovenými výjimkami, které nejsou pro souzenou věc relevantní. Nárok na odpočet lze ve smyslu ustanovení § 19 zákona o DPH uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění, tedy nejdříve v přiznání předkládaném po ukončení zdaňovacího období, ve kterém tento nárok vznikl. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění.

Uplatnění daně z přidané hodnoty, ať už jde o vlastní daňovou povinnost či nárok na odpočet daně, je tedy spojeno s povinností za příslušné zdaňovací období předložit do 25 dnů od jeho skončení daňové přiznání. Běh lhůty pro vyměření vlastní daňové povinnosti či nároku na odpočet daně se tak odvíjí ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání, v souzené věci tedy prekluzivní lhůta pro vyměření DPH za čtvrté čtvrtletí roku 2000 běží od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání, tj. u čtvrtletního plátce DPH od konce prvního čtvrtletí roku 2001, tedy od 31. 3. 2001 do 31. 3. 2004. Daňová povinnost za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2000 byla stěžovateli pravomocně vyměřena rozhodnutím žalovaného odvolacího orgánu ze dne 17. března 2006, doručeném stěžovateli dne 23. března 2006.

Otázku, kterou je nutné pro uplatnění namítané prekluze posoudit, je pak otázka, zda v řízení došlo zákonem stanoveným způsobem k přerušení této lhůty či nikoli. Ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků neobsahuje výčet úkonů, které mají za následek obnovu běhu prekluzivní lhůty. Nepochybně se ale musí jednat o úkon správce daně, který je učiněn před uplynutím prekluzivní lhůty, směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a daňový subjekt byl o tomto úkonu řádně zpraven. Okamžik, kdy byl daňový subjekt o úkonu zpraven, je rozhodný pro běh nové lhůty. Mělo by se tedy jednoznačně jednat o úkon komisivní, a okamžik, kdy informace o jeho provedení došla k daňovému subjektu, by měl být prokazatelný.

Prvním úkonem, který byl vůči stěžovateli ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2000 ze strany správce daně učiněn, byla výzva ze dne 4. 2. 2003, č. j. 42150/03/005933/7908, k předložení účetnictví za jednotlivá zdaňovací období let 2000 a 2001, k předložení hlavní knihy a peněžních deníků za roky 2000 a 2001, k prokázání oprávněnosti zaúčtování všech účetních případů přijatých a

uskutečněných v účetním období 2000 a 2001, k prokázání jinými důkazy, než jsou faktury specifikované ve výzvě (faktury vystavené během roku 2001), že skutečným dodavatelem na fakturách deklarovaných plnění je společnost JL-Partner, k prokázání oprávněnosti zahrnutí zdanitelných plnění přijatých od výše uvedené společnosti do nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 19 zákona o DPH.

Vzhledem k tomu, že výše uvedená výzva nebyla vydána v rámci řádně zahájené daňové kontroly a k jednotlivým zdaňovacím obdobím roku 2000 byla velmi obecná, (požadovala pouze předložení účetnictví za toto období), když konkrétně požadovala prokázat nárok na odpočet daně pouze z plnění od společnosti JL-Partner, přijatých stěžovatelem v únoru a březnu roku 2001, není ji možno považovat za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty pro zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2000.

Dalším úkonem správce daně ve vztahu k posuzovanému zdaňovacímu období je pak výzva Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 9. 1. 2004, č. j. 6838/04/005933/8025. Předmětnou výzvou byl stěžovatel mimo jiné vyzván k prokázání jinými důkazy, než jsou faktury specifikované ve výzvě (faktury vystavené společností JL-Partner v roce 2000, DUZP říjen, listopad 2000), že skutečným dodavatelem na fakturách deklarovaných plnění je společnost JL-Partner, k prokázání oprávněnosti zahrnutí zdanitelných plnění přijatých od výše uvedené společnosti do nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 19 zákona o DPH. Výzva je zcela konkrétní, směřuje k prokázání nároku na odpočet DPH, uplatněného z plnění přijatých společností JL-Partner, a to v měsících říjnu a listopadu roku 2000, tedy vztahuje se k prokázání zákonnosti daňové povinnosti za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2000 a stěžovateli byla řádně doručena. Dle názoru zdejšího soudu je možno tuto výzvu považovat za úkon správce daně, který je ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků způsobilý přerušit dosavadní běh lhůty, s tím, že od 31. 12. 2004 počala pro vyměření daně za uvedené zdaňovací období běžet lhůta nová, která skončila 31. 12. 2007. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí o odvolání proti vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2000 bylo žalovaným vydáno dne 17. 3. 2006 a doručeno dne 23. 3. 2006, bylo vydáno v zákonem stanoveném časovém rozpětí, a k uplynutí lhůty, ve které zaniká právo státu vyměřit daň nedošlo.

Pro úplnost zdejší soud uvádí, že ze správního spisu je zřejmé, že v průběhu odvolacího řízení byly správními orgány činy další úkony, a to zejména výsledky odvolatelem navržených svědků. V souzené věci však tyto výsledky nemohou představovat úkony přerušující běh prekluzivní lhůty, neboť k jejich provedení až v odvolacím řízení došlo zejména v důsledku nezákonného postupu správce daně, a nemohou tak znamenat oprávněné prodloužení již jednou prodloužené zákonné prekluzivní lhůty.

V. Shrnutí

S ohledem na výše vyslovené závěry byly kasační stížnosti shledány nedůvodnými a Nejvyšší správní soud je podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému odvolacímu orgánu náklady řízení nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 22. ledna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu