

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **T. M.,** zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2002, č. j. FŘ-110-7044/2001-0107/PH, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2009, č. j. 29 Ca 132/2006 - 137,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2002 č.j.: FŘ-110-7044/2001-0107/PH, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Zlín ze dne 30. 8. 2001, č.j. 174476/01/303912/2629, doměřujícímu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1998 částku 1 884 113 Kč.

Je třeba předeslat, že krajský soud se žalobou napadající uvedené rozhodnutí žalovaného zabýval opakovaně. První rozsudek ze dne 10. 1. 2005, č. j. 29 Ca 394/2002 - 27, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs

90/2005 - 64 proto, že krajský soud rozhodl o žalobě bez jednání, aniž byly splněny podmínky § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.). Krajský soud v dalším řízení nařídil ve věci jednání a žalobu zamítl rozsudkem ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 132/2006 - 65. Tento jeho rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 9. 2009, č. j. 2 Afs 128/2008 - 113 z důvodu neposouzení otázky prekluze práva na vyměření (doměření) daně. Nyní napadeným rozsudkem krajský soud žalobu opět zamítl.

K otázce prekluze práva na vyměření daně krajský soud zdůraznil, že předmětem doměření byla daň z příjmů za rok 1998. Prekluzivní lhůtu vyplývající z § 47 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) posuzoval ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/2007. S ohledem na existenci úkonů přerušujících běh prekluzivní lhůty, jimiž byla zejména daňová kontrola zahájená dne 29. 6. 1999 a výzva správce daně ze dne 18. 4. 2002, pak lhůtu označil za zachovanou. Krajský soud přitom poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k posouzení daňové kontroly i výzvy jako úkonů přerušujících lhůtu s tím, že v dané věci tyto úkony splňovaly podmínky, za nichž jim lze přiznat vliv na běh lhůty. K nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 o podmínkách pro zahájení daňové kontroly uvedl, že se jednalo o skutkově odlišný případ a dále tento nález porovnal s nálezy v jiných věcech, v nichž Ústavní soud akceptoval běžný způsob zahájení daňové kontroly. Rovněž poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46. Připomněl, že v dané věci samo porovnání příjmů a daňové povinnosti v žalobcově daňovém přiznání muselo navodit pochybnost o správnosti výše přiznané daně. Krajský soud dále nevyhověl důkazním návrhům žalobce se zdůvodněním, že by jejich provedení nemělo pro posouzení věci význam a s tím, že i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku tento jeho procesní postup akceptoval.

Ve vztahu k dalším žalobním námitkám učinil krajský soud obsahem svého rozsudku podstatnou část odůvodnění svého předchozího rozsudku. Žalobní námitku nesprávného nezahrnutí 23 faktur od dodavatele HAŠ, v. o. s. (dále též HAŠ) a deseti faktur od dodavatele LEVAP, s. r. o. (dále též LEVAP) do výdajů posoudil tak, že žalobce, v rozporu s povinností vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu, neprokázal, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a rovněž neprokázal, že práce byly provedeny. Formálně vystavené doklady nebyly podloženy dalšími zjištěními o provedení oprav ani výslechy svědků.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že setrvává při svých námitkách, že nebyli vyslechnuti navržení svědci, a to jednak svědci slyšení v daňovém řízení, z jejichž výpovědí nebyly činěny závěry v jeho prospěch, jednak svědci nově navržení. Vzhledem k rozpornosti výpovědí a k nedostatečnému provedení výslechů, nemohl soud ve věci zodpovědně a v souladu se zásadou bezprostřednosti rozhodnout. Neprovedení navržených výslechů odporuje zásadě plné jurisdikce. Dále stěžovatel shrnuje závěry krajského soudu k zachování prekluzivní lhůty s tím, že soud nevěnoval pozornost jeho argumentům o neústavnosti zahájené kontroly. Při zahájení kontroly mu nebyl sdělen žádný důvod pro její konání; rozdíl mezi příjmy a daňovou povinností uvedený v daňovém přiznání takovým důvodem být nemůže, neboť nezakládá žádné konkrétní podezření, jež je

vyžadováno nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Soud navíc tuto úvahu učinil sám, bez skutkových podkladů ve spise. Vykazovaná výše příjmů a výše daňové povinnosti nemůže vzbudit žádné konkrétní pochybnosti, neboť příjmů nelze dosahovat bez vynaložení odpovídajících výdajů, které mohou dokonce příjmy převyšovat. Stěžovatel se neztotožňuje s postupem krajského ani Nejvyššího správního soudu, pokud nerespektují jasně formulované ústavně právní limity možností zahájení daňové kontroly. Proto navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost obsahovat skutkové a právní důvody, pro které stěžovatel považuje rozhodnutí soudu za nezákonné. Tomuto požadavku neodpovídá nekonkrétní námitka neprovedení navržených důkazů. Mínil-li tím stěžovatel výslech svědků H. a V., nebyl tento návrh obsažen ani v žalobě. Kasační stížnost je nutno v této části považovat za nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Pokud by se jí soud přesto věcně zabýval, uvádí, že na základě zjištění při daňové kontrole správce daně oprávněně vyloučil z daňově uznatelných výdajů faktury č. 1/98-23/98 od dodavatele HAŠ v celkové částce 3 084 450 Kč (šlo o výdaje za opravy vulkanizačních forem a za dodání odvzdušňovacích kolíků a vrtáků a nástrojařského nářadí) a deset faktur od dodavatele LEVAP v celkové částce 1 750 600 Kč (výdaje za opravy vulkanizačních forem, za dodání dílů pro kazety SEMCON a za zhotovení nárazníkového pultu). Daňový subjekt neprokázal faktické uskutečnění fakturovaných prací a tedy neunesl důkazní břemeno plynoucí z § 31 odst. 9 daňového řádu. Skutečnosti v řízení zjištěné naopak nasvědčují tomu, že společnost HAŠ (a její dodavatel VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o.) i společnost LEVAP (a její dodavatel A.A.K, spol. s r. o.) vystavovaly pouze faktury. Tyto skutečnosti byly dostatečně zhodnoceny jak v odůvodnění rozhodnutí žalovaného tak v rozsudku krajského soudu. Žalovaný provedl všechny potřebné důkazy a ty řádně hodnotil včetně uvedení právních závěrů. Zjištění v daňovém řízení by nemohla být vyvrácena výslechem svědků před krajským soudem. Návrh na výslech svědka V., který měl údajně dopravovat opravované formy, je v rozporu s tvrzeními o způsobu dopravy uvedenými stěžovatelem v průběhu daňového řízení, v němž specifikoval dopravu jako prováděnou jím, případně ing. H., a to konkrétně identifikovanými vozidly. Označil-li stěžovatel výslechy svědků v daňovém řízení jako neúplné, poukazuje žalovaný na skutečnost, že výpovědím byl přítomen buď on sám nebo jeho zástupce a oba měli možnost aktivního ovlivnění výslechů. Žalovaný se ztotožňuje s krajským soudem v posouzení prekluze, které odpovídá i judikatuře Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudku ze dne 22. 12. 2009, sp. zn. 1 Afs 84/2009. Žalovaný proto považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel ovšem kasační námitky výslovně nepodřadil zákonným důvodům. Z obsahu kasační stížnosti však lze dovodit, že v otázce prekluze namítá kasační důvod nesprávného posouzení právní otázky soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a v otázce neprovedení důkazů výslechem svědků lze spatřovat námitku jiných vad v řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ze správního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti. Finanční úřad Zlín zahájil u stěžovatele (dále též daňového subjektu) dne 29. 6. 1999 daňovou kontrolu zaměřenou mj. i na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1998. Výzvou ze dne 16. 7. 1999 podle § 31 odst. 9 daňového řádu od něho vyžádal prokázání, že v období r. 1997 - 1998 k výdajům za opravy nákladních vulkanizačních forem existují smlouvy a dále, jaké konkrétní práce či další dodávky od firem HAŠ, v. o. s. Pardubice, KOREX, spol. s r. o. Zlín a LEVAP, s. r. o. Uherské Hradiště byly provedeny. K dodávkám převíjecích a gumárenských vozíků, k nákupu nástrojů pro opravy forem, k odvzdušňovacím kolíkům, k dílům pro kazety SEMCON, pultům nárazníků a ozubeným spojkám pak správce daně stěžovatele vyzval, aby předložil jejich skladovou evidenci, a nakonec aby doložil dopravu fakturovaných položek k výčtu vyhotovenému podle výše uvedených firem a podle konkrétních dat. Daňový subjekt předložil smlouvy a vyjádřil se k požadavkům uvedeným ve výzvě. Na základě zprávy o kontrole č. j. 133079/01/303934/0265, projednané dne 20. 8. 2001, byl dne 30. 8. 2001 vydán dodatečný platební výměr doměřující na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1998 částku 1 884 113 Kč.

V odvolacím řízení, v rámci doplnění řízení podle § 50 odst. 3 daňového řádu, správce daně výzvou ze dne 18. 4. 2002 vyzval daňový subjekt k doložení provedení oprav pro firmu Barum Continental, spol. s r. o. včetně průvodních listů oprav, rozpisu spotřebovaného materiálu na jednotlivé zakázky, reklamačních listů, k doložení faktur včetně dodacích listů či jiné evidence o předávání forem a segmentů od společností HAŠ, v. o. s., LEVAP, spol. s r.o. a Zbrojovky Jablůnka, a. s. ve vztahu k fakturám vystaveným společnosti Barum Continental, spol. s r. o. Stěžovatel sdělil, že doklady již předložil a byly ověřitelné u jeho dodavatelů i subdodavatelů, a tudíž jsou na něm požadovány doklady nad rámec zákonné povinnosti. Vysvětlil postup při zprostředkování oprav pro Barum Continental, spol. s r. o., sdělil, že formy k opravě evidoval a on sám nebyl povinen evidovat spotřebovaný materiál, stejně tak již předložil doklady k nákupům součástek a nástrojů. Po doplnění řízení o výslechy svědků žalovaný odvolání zamítl.

V prvé řadě se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou prekluze práva na vyměření (doměření) daně, kterou stěžovatel uplatnil s obecnou argumentací o zdaňovacím období a době rozhodnutí o dani. Konkretizoval pak, že daňová kontrola nemohla být úkonem ovlivňujícím běh lhůty, neboť nebyla řádně zahájena.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu *[p]okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, 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.* Výjimkou jsou v případy, kdy byl před uplynutím lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení; v tom případě podle odst. 2 téhož ustanovení běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, přičemž 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.

V daném případě měla být úkonem, který přerušil lhůtu a zajistil tak, že bylo rozhodnuto v jejích mezích, daňová kontrola zahájená dne 28. 6. 1999. Z protokolu č. j. 128629/99/303934/265 je zřejmé, že se mj. vztahuje i na daň z příjmů za období roku 1998.

Daňová kontrola je úkonem, který má vliv na běh lhůty předpokládaný v § 47 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (dostupný na http://nalus.usoud.cz) je třeba se vypořádat s právní otázkou, zda má daňová kontrola tento účinek i v případě, že při jejím zahájení nebyly daňovému subjektu sděleny konkrétní důvody a rovněž nebyly podchyceny v protokole o zahájení kontroly. Nejvyšší správní soud se touto otázkou zabýval opakovaně a podrobně se k ní vyslovil např. v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 (publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS), a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 (publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Na uvedená rozhodnutí pak navázal v rozsudcích ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70, ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 9 Afs 108/2009 - 43, ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 26/2010 - 163, ze dne 27. 5. 2010, č. j. 2 Afs 10/2010 – 71, ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Aps 1/2010 - 89, či ze dne 9. 9. 2010, č. j. 2 Aps 1/2010 - 156 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz).

Podrobněji lze poukázat zejména na argumentaci Nejvyššího správního soudu uvedenou v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, kde se v obecné rovině rovněž vyjádřil k otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu: *„[p]rávní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva.*“ V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dále cituje z nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007, dle něhož: *„[o]becný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře.*“

Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, vyšel ze svého rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, podle kterého *„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 ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, 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.

Připomenout lze i usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 9. 2010, sp. zn. III. ÚS 2357/10, v němž posuzoval rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný poté, kdy jeho předchozí rozsudek byl Ústavním soudem zrušen právě z důvodů nezkoumání prekluze. Ústavní stížnost stála na námitce nerespektování podmínek pro zahájení daňové kontroly, která měla být zahájena pouze formálně. Ústavní soud zde akceptoval, že se Nejvyšší správní soud řádně zabýval prekluzí a daňovou kontrolu posuzoval v kontextu celého daňového řízení; v tom neshledal libovůli, nelogičnost ani nekonzistentnost.

Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. výše citovaná rozhodnutí) považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy. Naproti tomu vytýkací řízení dle § 43 daňového řádu je konstruováno výrazně odlišným způsobem.

Předpokladem zahájení vytýkacího řízení je, že vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně musí ve výzvě dle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102).

V daném případě u zahájení daňové kontroly Nejvyšší správní soud neshledal znaky šikanózního postupu správce daně vůči stěžovateli, daňová kontrola nebyla ani zahájena formálně na hranici prekluzivní lhůty a ani jiné skutečnosti nenasvědčují jejímu nezákonnému provádění. Ostatně stěžovatel ani žádnou takovou skutečnost netvrdí.

Daňová kontrola vyústila ve vydání dodatečného daňového výměru, a to v zákonné lhůtě. Podle konstantní judikatury tohoto soudu (např. rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS) musí být daň ve lhůtě stanovené v § 47 daňového řádu vyměřena či doměřena pravomocně. Ovšem i v průběhu odvolacího řízení žalovaný činil úkony, které měly vliv na běh lhůty.

Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS: *„[o]dvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 citovaného zákona). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní. Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty“*.

V daném případě byla správcem daně v odvolacím řízení vydána dne 18. 4. 2002 výzva č. j. 89143/02/303934/6308, která se mj. týkala i daně z příjmů fyzických osob za rok 1998 a dále byly v řízení prováděny další úkony (místní šetření či výslechy). Tyto úkony plně souvisely s předmětem daňového řízení; některé byly prováděny i na návrh daňového subjektu. Tedy v době předcházející prekluzi daně správce daně činil úkony, jejichž důsledkem bylo prodloužení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu a v této lhůtě bylo vydáno i doručeno rozhodnutí žalovaného - tedy daň byla doměřena pravomocně. Přitom Nejvyšší správní soud respektoval způsob počítání prekluzivní lhůty vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (dostupný na http://nalus.usoud.cz).

Stěžovatel dále namítá, že soud pochybil, pokud neprovedl výslechy jím navržených svědků. Tato kasační námitka skutečně není dostatečně konkrétní a neodpovídá požadavkům na skutkové a právní vymezení kasační námitky ve smyslu § 106 odst. 1 s. ř. s. Tomu by odpovídalo vymezení, kteří svědci a kdy byli k výslechu soudem navrženi, k jakým skutečnostem měli být slyšeni a jaký byl důsledek nevyhovění těmto návrhům. Je vyloučeno, aby stěžovatel konkretizoval kasační námitku vyjádřením, že setrvává na svých námitkách o nevyslechnutí svědků. Kasační námitku nelze konkretizovat poukazem na námitku již dříve uplatněnou, navíc stěžovatel ani nekonkretizuje, kdy a v jaké fázi řízení byla vznesena. Připomenout je také třeba, že kasační námitka směřující proti nevyslechnutí svědků v řízení před krajským soudem byla Nejvyšším správním soudem již řešena v předchozím zrušujícím rozsudku (č. j. 2 Afs 128/2008 - 117), a to tak, že není důvodná. Tam vyslovené závěry byly krajským soudem logicky akceptovány a tudíž by i řádně uplatněná kasační námitka byla nepřípustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Ze všech těchto důvodů se proto Nejvyšší správní soud nezabýval takto uplatněnou námitkou vad řízení, jimiž měl být naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 19. října 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu