

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce JUDr. a Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **R. M.**, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2003, č. j. 6873/2001/FŘ-130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2009, č. j. 29 Ca 25/2008 – 177,

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 17. 2. 2003, č. j. 6873/2001/FŘ-130, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 28. 6. 2001, č. j. 143088/01/303912/2629, doměřujícímu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1996 částku 74 250 Kč.

Je třeba předeslat, že Krajský soud o této žalobě rozhodoval opakovaně, přičemž rozsudek tomuto předcházející (ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 25/2008 - 72) byl

zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 126/2008 - 156 z důvodu neposouzení otázky prekluze práva na vyměření (doměření) daně.

V nyní napadaném rozsudku krajský soud podrobně zrekapituloval obsah všech svých předchozích rozhodnutí i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

K otázce prekluze práva na vyměření daně krajský soud zdůraznil, že předmětem doměření byla daň z příjmů za rok 1996. 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. Poukázal na existenci úkonů přerušujících běh prekluzivní lhůty, a to zejména na daňovou kontrolu zahájenou dne 31. 8. 1999, jejíž zahájení nelze považovat za pouhý formální úkon, neboť od tohoto data fakticky probíhala. V průběhu řízení byly správcem daně vydávány výzvy a činěny i další úkony, které byly relevantní; konkrétně popsal obsah výzvy vydané dne 17. 4. 2002, jejímž důsledkem bylo prodloužení lhůty do konce roku 2005. Krajský soud přitom poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k posouzení daňové kontroly i výzev 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, kdy kontrola, na rozdíl od jím posuzovaného případu, vykazovala znaky svévole. Dále poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 - 60, v němž je zdůrazněn i význam řádného prokázání nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Další žalobní námitky krajský soud stručně zmínil s tím, že byly již řešeny v jiné části tohoto rozsudku a pokud jde o závěr k návrhu na výslech svědků, byl již aprobován i v předchozím kasačním řízení.

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. Krajský soud se nezabýval vlivem úkonů provedených v odvolacím řízení na běh lhůty. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem soudu, že dostatečným důvodem pro provedení daňové kontroly je skutečnost, že stěžovatel nárokoval nadměrný odpočet. Řádně uplatněný nárok je v souladu se zákonem a není důvodem pro odlišný kontrolní postup. Navíc i tuto úvahu učinil krajský soud sám, přičemž pominul, že pochybnosti mohly být v prvé řadě odstraněny cestou vytýkacího řízení. Stěžovatel se neztotožňuje s postupem krajského ani Nejvyššího správního soudu nerespektujícím nosné důvody označeného nálezu Ústavního soudu. Proto navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu (přičemž v návrhu označuje jiný rozsudek, než proti němuž kasační stížnost směřuje) 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 stěžovateli nebyl uznán uplatněný nárok na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1996, a to u deklarovaného zdanitelného plnění od dodavatele HAŠ, v. o. s., dle faktury č. 3/96 a od dodavatele KOREX, spol. s r. o., dle faktury č. 960193 .Poukázal na podmínky § 19 odst. 1, 2 zákona č. 588/1992 Sb. , o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, jejichž splnění nebylo prokázáno. 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, v. o. s. (a její dodavatel VALÁŠEK PLUS, 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. Výslech svědka V., řidiče společnosti KOREX, spol. s r. o. a svědka H., technika společnosti Barum Continental, a. s., by nemohl vyvrátit zjištění o neprovedení fakturovaných obchodních případů. Neuznání zdanitelného plnění z faktury společnosti KOREX, spol. s r. o. pak vychází ze zjištění, že tyto práce dále pro odběratele Barum Continental, a. s., fakturoval T.M. a nikoliv stěžovatel. Nesrovnalosti byly i u označeného předmětu fakturace, kdy na dodacím listu ze dne 25. 11. 1996 byla uvedena oprava téhož segmentu, který byl uveden již na dodacím listu z 27. 9. 1996. Výslech svědků by nemohl změnit tato skutková zjištění a navíc stěžovatel ani neuvedl, co by mělo být jejich výslechem prokázáno. Opakování výpovědí dalších svědků před soudem nebylo důvodné; jejich výslechy byly v daňovém řízení řádně provedeny, a to vždy za účasti stěžovatele či jeho zástupce. 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 dne 31. 8. 1999 daňovou kontrolu zaměřenou mj. i na daň z přidané hodnoty za r. 1996. Výzvou z téhož dne od něho podle § 31 odst. 9 daňového řádu vyžádal prokázání, že konkrétně označené faktury z období r. 1996 - 1998 jsou podloženy skutečně

provedenými pracemi. Na základě zprávy o kontrole č. j. 129653/01/303934/0265, byl dne 28. 6. 2001 vydán dodatečný platební výměr doměřující na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1996 částku 74 250 Kč. V odvolacím řízení, v rámci doplnění řízení podle § 50 odst. 3 daňového řádu, správce daně vydal další výzvy, a to např. dne 19. 10. 2001 (mj. k předložení konkrétně označených faktur za r. 1996) a dne 17. 4. 2002 (mj. k prokázání evidence o převzetí a předávání forem včetně jejich označení, k předložení faktur včetně dodacích listů vystavených Zbrojovkou Jablůnka, a. s., a to ke konkrétním opravám a fakturám v r. 1996). Po doplnění řízení žalovaný odvolání zamítl.

V prvé řadě se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou prekluze práva na vyměření (doměření) daně, kterou stěžovatel uplatnil s tím, že krajský soud neposoudil, zda úkony provedené správcem daně v odvolacím řízení, mají vliv na běh lhůty, a 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 31. 8. 1999. Z protokolu č. j. 165501/99/303934/265 je zřejmé, že se mj. vztahuje i na daň z přidané hodnoty za rok 1996.

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. Nelze sice přehlédnout, že zahájení této kontroly předcházelo zahájení kontroly u T. M., jehož podnikání se s podnikáním stěžovatele prolínalo, ovšem z důvodů výše uvedených tato skutečnost nemá žádný význam, stejně tak jako skutečnost, na níž poukázal krajský soud, že se jednalo o uplatnění nároku na nadměrný odpočet. Namítá-li stěžovatel, že správce daně měl v prvé řadě využít k odstranění pochybností vytýkacího řízení, je třeba poukázat na obsah žaloby, v níž tato námitka uplatněna nebyla, aniž tomu cokoliv mohlo bránit. Taková kasační námitka je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

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 i výzvy vydané správcem daně v odvolacím řízení měly vliv na běh lhůty, neboť byly dostatečně konkrétní a plně souvisely s předmětem řízení. Není pochyb o tom, že došlo k 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 krajský 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 neuvádí, 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 126/2008 - 156, str. 160, 161), 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 neshledal naplnění tvrzených kasačních důvodů, a proto 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