

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **T. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7164/2001/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2009, č. j. 29 Ca 84/2007 – 89,

takto:

I. V řízení **se pokračuje**.

II. Kasační stížnost **se zamítá**.

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

IV. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Na základě provedené daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí 1997 byla žalobci rozhodnutím Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 30. 8. 2001, č. j. 174538/01/303912/2629, doměřena daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 1997 ve výši 144 298 Kč. K odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 3. 2003, č. j. 7164/2001/FŘ/130, citovaný dodatečný platební výměr potvrdil a odvolání zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Brně. Je třeba předeslat, že krajský soud se žalobou napadající uvedené rozhodnutí žalovaného zabýval opakovaně. První rozsudek ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 424/2003 - 52, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 53/2006 - 96, pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. V tomto novém řízení krajský soud rozsudkem ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 84/2007 - 29, žalobu opět zamítl. Tento jeho rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 144/2008 - 73, z důvodu neposouzení otázky prekluze práva na vyměření (doměření) daně. Následně krajský soud rozsudkem ze dne 27. 11. 2009, č. j. 29 Ca 84/2007 - 89, žalobu zamítl.

[3] K otázce prekluze práva na vyměření daně krajský soud zdůraznil, že předmětem doměření byla daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 1997. Prekluzivní lhůtu vyplývající z § 47 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, posuzoval soud 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 dostatečným důvodem pro zahájení daňové kontroly byla skutečnost, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, tedy nárok vyžadující již ze své podstaty řádné prokázání jeho oprávněnosti. 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 v předchozím zrušujícím rozsudku tento jeho procesní postup akceptoval.

[4] Ve vztahu k dalším žalobním námitkám učinil krajský soud obsahem svého rozsudku podstatnou část odůvodnění svého předchozího rozsudku. Konstatoval, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, když neprokázal oprávněnost faktur č. 6/97 ze dne 20. 8. 1997, č. 7/97 ze dne 29. 8. 1997 a č. 8/97 ze dne 12. 9. 1997 od dodavatele HAŠ v. o. s. za opravené formy a gumárenský vozík, ze kterých si žalobce uplatnil daň z přidané hodnoty. V rozporu s povinností vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 19 zákona o DPH tak žalobce neprokázal, že deklarované zdanitelné plnění od uvedeného dodavatele (HAŠ v. o. s.) přijal a použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Navíc si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z dokladu, který neobsahoval všechny zákonem předepsané náležitosti (§ 12 zákona o DPH). Dále krajský soud zhodnotil veškerá tvrzení žalobce a výsledky dokazování provedeného správcem daně, zejména se vypořádal se žalobními námitkami vůči hodnocení jednotlivých důkazů (povětšinou výslechu svědků),

přičemž dal finančnímu ředitelství za pravdu, že dané důkazy neprokazují faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Důvodnými neshledal ani námitky porušení procesních předpisů (že v průběhu daňového řízení došlo k nezákonnému odmítnutí provést svědecké výpovědi některých osob, že protokol o zahájení daňové kontroly je neplatný a že výzva správce daně ze dne 16. 7. 1999 vydaná na základě ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neobsahuje sdělení konkrétních pochybností).

II. Kasační stížnost

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností, v níž uvedl, že setrvává na 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.

[6] Dále stěžovatel shrnul 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; dostatečným důvodem nemůže být skutečnost, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť nezakládá žádné konkrétní podezření, jež je vyžadováno nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Soud navíc tuto úvahu o existenci určitých pochybností správce daně učinil sám, bez skutkových podkladů ve spise. Soudem zdůrazňované řádné prokázání oprávněnosti nadměrného odpočtu tak rozhodně nemohlo nastat, a to postupem a v době, jak předpokládá zákon. Pokud byl nárok na nadměrný odpočet řádně (třeba i konkludentně) vyměřen v souladu s daňovým přiznáním, nevidí žalobce jediný důvod, pro který by případné zahájení daňové kontroly mělo podléhat jiným pravidlům než zahájení jakékoli jiné kontroly. 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.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že podle § 106 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „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.

[8] Pokud by se kasační stížností Nejvyšší správní soud přesto věcně zabýval, žalovaný uvedl, že stěžovatel v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, protože neprokázal reálnou existenci

zdanitelného plnění, na jehož základě by mohl podle ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH nárokovat odpočet daně. Skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení nasvědčují tomu, že společnosti HAŠ, v. o. s. i VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. pouze vystavovaly faktury, aniž by opravy uvedené na fakturách realizovaly. Tyto skutečnosti byly dostatečně zhodnoceny jak v odůvodnění rozhodnutí žalovaného tak v rozsudku krajského soudu.

[9] 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.

[10] 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.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Usnesením ze dne 1. 7. 2010, č. j. 1 Afs 40/2010 - 128, Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil podle § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s., neboť při posuzování věci zjistil, že proti rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 25/2005 - 117, jež věcně i právně souvisí s nyní projednávanou věcí, byla stěžovatelem podána ústavní stížnost, která byla přípisem ze dne 14. 4. 2009 doplněna o námitku, že daňová kontrola byla v předmětné věci zahájena protiústavně. Ústavní soud v předmětné věci rozhodl usnesením ze dne 10. 2. 2011, sp. zn. II. ÚS 3081/07, dostupným na http://nalus.usoud.cz. Jelikož tím překážka řízení odpadla, rozhodl Nejvyšší správní soud o pokračování v řízení (výrok I.).

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[13] Stěžovatel kasační námitky výslovně nepodřadil zákonným důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s. 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.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Ze správního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti. Finanční úřad ve Zlíně zahájil u stěžovatele (dále též daňového subjektu) dne 29. 6. 1999, č. j. 128629/99/303934/265, daňovou kontrolu zaměřenou mj. i na daň z přidané hodnoty za 1. - 4. čtvrtletí 1997. Výzvou ze dne 16. 7. 1999, č. j. 137295/99/303934/0265, podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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., KOREX, spol. s r. o. a LEVAP, s. r. o. 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 ze dne 18. 6. 2001, č. j. 133079/01/303934/0265, byl dne 30. 8. 2001, č. j. 174538/01/303912/2629, vydán dodatečný platební výměr doměřující stěžovateli na dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 1997 částku 144 298 Kč.

[16] V odvolacím řízení, v rámci doplnění řízení podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, správce daně výzvou ze dne 18. 4. 2002, č. j. 89143/02/303934/6308, 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.

[17] 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.

[18] Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *pokud 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 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.

[19] V daném případě měla být úkonem, který přerušil lhůtu a zajistil tak, že bylo rozhodnuto v jejích mezích, daňová kontrola zahájená dne 29. 6. 1999. Z protokolu č. j. 128629/99/303934/265 je zřejmé, že se mj. vztahuje i na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 1997.

[20] Daňová kontrola je úkonem, který má vliv na běh lhůty předpokládaný v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. 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).

[21] 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.*“

[22] 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.“*

[23] 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.

[24] 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.

[25] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. 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 zákona o správě daní a poplatků 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 zákona o správě daní a poplatků sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102).

[26] 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.

[27] 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, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikovaný pod č. 1542/2008 Sb. NSS) musí být daň ve lhůtě stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků vyměřena či doměřena pravomocně. Ovšem i v průběhu odvolacího řízení žalovaný činil úkony, které měly vliv na běh lhůty.

[28] Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publikovaný 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*“.

[29] 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 přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 1997, 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 zákona o správě daní a poplatků a v této lhůtě bylo vydáno i doručeno rozhodnutí žalovaného; daň tedy 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).

[30] K ústavnosti zahájení předmětné daňové kontroly lze poukázat rovněž na usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 2. 2011, sp. zn. II. ÚS 3081/07, v němž Ústavní soud k námitce nezákonně zahájené daňové kontroly dne 29. 6. 1999 vznesené stěžovatelem poprvé v ústavní stížnosti konstatoval, že „[p]*rincip subsidiarity ústavní stížnosti vyžaduje od těch, kteří se obrací na Ústavní soud, efektivní obranu práv, která spočívá v uplatnění námitek již před orgány veřejné moci, a to přímým poukazem na příslušné základní právo nebo poukazem na porušení jednoduchého práva, v němž se dané základní právo promítá. Stěžovatel však neuplatněním námitky nezákonnosti (neústavnosti) daňové kontroly neposkytl správním orgánům a posléze soudům možnost, aby se s takto namítaným zásahem do jeho práv vyrovnaly. Z takto již vyloženého též plyne, že Ústavní soud nemá důvod zabývat se zvlášť stěžovatelovým tvrzením o nerespektování závěrů obsažených v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, nehledě na to, že nosné důvody, o něž se výrok tohoto nálezu opíral, nelze pro skutkové odlišnosti bez dalšího vztáhnout na případ stěžovatele.*“ Je tak zřejmé, že rovněž Ústavní soud ve vztahu k předmětné daňové kontrole dovodil, že nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 nelze pro skutkové odlišnosti vztáhnout na nyní posuzovaný případ.

[31] 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 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. 1 Afs 144/2008 - 73, 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.

V. Závěr a náklady řízení

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

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 13. dubna 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu