

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy, v právní věci žalobce: **D. K.,** zastoupeného advokátkou Mgr. Evou Ciprysovou, se sídlem AK Na Kozině 1438, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Finanční ředitelství Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 19. 6. 2009, č. j. 59 Ca 130/2008 - 38,

takto:

I. V řízení o kasační stížnosti podané žalobcem proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 19. 6. 2009, č. j. 59 Ca 130/2008 - 38, **se pokračuje.**

II. Kasační stížnost **se zamítá.**

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Výše označeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2008, č. j. 7103/08-1100-505472, ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. V kasační stížnosti žalobce (dále „stěžovatel“) mimo jiné namítá, že krajský soud nepřihlédl ex offo k prekluzi práva k dodatečnému vyměření daně za rok 2003. Tvrdí, že daňová povinnost za toto období mu vznikla ke dni 31. 12. 2003, lhůta pro doměření daně podle ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) tak skončila dne 31. 12. 2006. Vzhledem k tomu, že první faktický úkon vůči němu byl učiněn až 3. 1. 2007, neboť samotné sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 12. 2006 nelze považovat za úkon přerušující běh lhůty, žalovaný proto postupoval v rozporu se zákonem (v intencích judikatury Ústavního soudu), rozhodl-li ve věci doměření daně až 24. 6. 2008.

Námitku prekluze stěžovatel neuplatnil v žalobě, činí tak poprvé až v kasační stížnosti. Ve světle judikatury Ústavního soudu (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 nebo nález ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07) je soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti k námitce prekluze, a to i v případě, nebyla-li taková námitka uplatněna v žalobě, resp. stalo-li se tak až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Nejvyšší správní soud je proto povinen k této námitce přihlédnout v řízení o kasační stížnosti.

Předmětem sporného právního posouzení v projednávané věci byla v prvé řadě interpretace a aplikace ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pátý senát Nejvyššího správního soudu, který se dílem hodlal odchýlit od závěrů vyslovených Ústavním soudem stran běhu prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, resp. judikatury NSS na ně navazující a dílem dospěl k závěru, že tato právní otázka je Nejvyšším správním soudem judikována nejednotným způsobem, věc předložil v souladu s ust. § 17 s. ř. s. usnesením čj. 5 Afs 15/2009 – 105 ze dne 16. 6. 2009 rozšířenému senátu. Pátý senát přitom poukázal na gramatické znění a účel ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků a dovozoval, že při posuzování počátku i konce prekluzivní lhůty se především vychází z toho, zda zákon spojuje s určitou daňovou povinností povinnost předložit daňové přiznání či nikoliv, dále podrobně rozebral postavení správce daně a daňového subjektu z hlediska realizace norem daňového práva, a uvedl argumenty ve prospěch úvahy o tom, že poplatník daně z příjmů nemusí ke konci kalendářního roku vědět, jaké příjmy bude mít a zda mu vůbec vznikne povinnost podat daňové přiznání. Ve své argumentaci uvedl mimo jiné, že počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně je nutno logicky odvozovat 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 daň přiznat, uhradit a zpravidla ani nezná její přesnou výši; správce daně tudíž není před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání oprávněn výši daňové povinnosti jakkoliv prověřovat, natož přistoupit k jejímu vyměření. Běh prekluzivní lhůty proto nemůže být počítán v době, kdy ještě stát nemá legitimní právo daň vyměřit, ani jakkoliv jinak realizovat své pravomoci. Nejde tedy, dle názoru předkládajícího senátu, o svévolné prodlužování ani počítání běhu lhůty, nýbrž o gramatický a logický výklad zákonného ustanovení. Své úvahy svědčící pro právní názor, tj. model počítání běhu lhůty způsobem tzv. „1 + 3“, podpůrně opřel rovněž o dřívější (historickou) právní úpravu obsaženou v zákoně č. 31/1878 ř. z. ze dne 18. 3. 1878, o promlčení přímých daní, platů z měr dolových a kutišť svobodných, daní potravních, tax, kolků a přímých poplatků, tehdejší judikaturu a zákon č. 76/1927 Sb. z. a n. ze dne 15. 6. 1927, o přímých daních. Pátý senát shrnul, že v současné právní úpravě ohledně počítání běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků neexistuje nejednoznačné znění, které by odůvodňovalo uplatnění principu in dubio pro libertate, naopak jsou důsledně rozlišeny dva počátky běhu lhůt právě s ohledem na rozličnou povahu hmotněprávních úprav jednotlivých daní. Z uvedeného ustanovení nevyplývá, že by bylo možno takto zákonodárcem jednoznačně projevenou vůli revidovat výkladem, jenž relevantní ustanovení zákona ohledně běhu prekluzivních lhůt, v rozporu se zněním zákona, judikaturou pozměňuje. Nemožnost interpretace jdoucí proti smyslu zákonné úpravy, pak nemůže být ospravedlněna ani případným použitím zásady in dubio pro libertate.

V předkládací zprávě pátý senát uvedl mimo jiné, že si je vědom nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, jehož argumentaci převzaly některé senáty Nejvyššího správního soudu; tuto argumentaci však neshledal jasnou a vyčerpávající a umožňující dovodit jednoznačné závěry ve vztahu ke sporné otázce, které by bylo možné v obecnější rovině aplikovat ve skutkově a právně obdobných případech. Vyslovil-li Ústavní soud názor, že počátek běhu lhůty je nutno odvodit od vzniku daňové povinnosti, tzn. od konce zdaňovacího období, v němž vznikla, a to ve všech případech, bez ohledu na to, zda se daň vyměřuje na základě daňového přiznání nebo bez povinnosti jeho podání, je takový závěr opřen o argumentaci zcela míjející účel a smysl zákona. Přesvědčivou argumentaci pro odklon od konstantní judikatury pak pátý senát neshledal např. ani v rozhodnutích prvního a osmého senátu, které judikaturu Ústavního soudu následovaly (viz rozsudek ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 108, resp. rozsudek ze dne 25.2. 2009 č. j. 8 Afs 3/2009 – 101).

Usnesením ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 80/2009-75, bylo proto řízení ve věci nyní projednávané do rozhodnutí rozšířeného senátu přerušeno.

Rozšířený senát rozhodl dne 12. 1. 2011, usnesením čj. 5 Afs 15/2009 – 122, v němž konstatoval, že výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno. Rozšířený senát přitom neshledal ve věci mu předložené pátým senátem, že by nálezy Ústavního soudu nebyly vůbec odůvodněny nebo byly odůvodněny argumenty, které lze považovat objektivně za naprosto nedostatečné nebo celkem nepochopitelné, neshledal ovšem ani to, že by v projednávané věci existovaly relevantní skutkové rozdíly, pro něž by nebylo vhodné na danou věc aplikovat principy v těchto nálezech vyslovené. Rozšířený senát v předložené věci nezjistil ani jiné důvody, které by byly způsobilé založit úvahu pro odklon od právních názorů v nálezech obsažených. Rozšířený senát vycházel dále z principu vysloveného v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, podle něhož „judikatura nemůže být bez vývoje a není vyloučeno (a to i při nezměněné právní úpravě), aby byla nejen doplňována o nové interpretační závěry, ale i měněna. Změna rozhodovací soudní praxe, zvláště jde-li o praxi nejvyšší soudní instance povolané i k sjednocování judikatury nižších soudů, je ovšem jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou zjevně je narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování.“

Rozšířený senát mimo jiné ve svém usnesení konstatoval: „*Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ohledně lhůty uvedené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vycházela do vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, z právního názoru, že lhůtu je nutno interpretovat v mezích § 40 odst. 3 tohoto zákona, a z tohoto důvodu je rozhodným pro počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně konec roku, ve kterém má daňový subjekt podle § 40 odst. 3 citovaného zákona povinnost podat daňové přiznání. Nicméně názor Ústavního soudu Nejvyšší správní soud převzal v řadě svých rozhodnutí, a to v rozsudcích ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 75; ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101; ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 – 46; ze dne 22. 5. 2009, č. j.*

2 Afs 5/2009 – 91 a č. j. 2 Afs 41/2009 – 99; ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 – 76; ze dne 18. 6. 2009, č. j. 8 Afs 62/2007 – 90, č. j. 8 Afs 52/2007 – 62, a č. j. 1 Afs 16/2009 – 74; ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 8/2009 – 46; ze dne 24. 6. 2009, č. j. 1 Afs 55/2009 – 70, či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008 – 129. Kromě těchto rozsudků, v nichž se zabýval během prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k vyměření daně z příjmů, a to jak fyzických, tak právnických osob, uplatnil Nejvyšší správní soud závěry plynoucí z citovaného nálezu analogicky také při počítání běhu lhůty pro vyměření celního dluhu (rozsudek ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 69/2008 – 73, a rozsudek ze dne 11. 6. 2009, č. j. 2 Afs 77/2008 – 65) [srov. usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 27/2009 – 86].

V době projednávání této věci rozšířeným senátem nejméně patnáct dalších rozsudků ve věcech daních z příjmů poukazovalo na nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 a lhůty byly počítány podle tam stanoveného pravidla. Ve věcech daní z příjmů následovaly tedy nález Ústavního soudu první, druhý a osmý senát Nejvyššího správního soudu a ve věcech daně z přidané hodnoty akceptovaly nález Ústavního soudu rozsudky ze dne 26. 7. 2010, č. j. 2 Afs 136/2009 - 149, ze dne 19. 10. 2010, č. j. 2 Afs 110/07 – 104, a č. j. 2 Afs 41/2010 – 216. Právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byl poté potvrzen i v jeho dalším nálezu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, ve věci daně z příjmů právnických osob.

Ministerstvo financí, ústřední finanční a daňové ředitelství, vydalo dne 2. 2. 2009, pod č. j.: 43/14314/2009 – 431, stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, v němž vyložilo pravidlo „3+0“ pro případy ještě nezahájených řízení, pro případy probíhajících daňových kontrol či odvolacích řízení, při podání dodatečného daňového přiznání a pro případy pravomocně uzavřených řízení a pravomocně skončených řízení.

Dne 18. 9. 2009 vydalo Ministerstvo financí pod č. j. : 43/57429/2009 – 431, stanovisko k ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stanovisko“). V tomto stanovisku provedlo výklad počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, a to u daní, u nichž je podáváno daňové přiznání nebo hlášení, přičemž konstatovalo, že výklad teorie „3+0“ je nutno aplikovat u všech daní, u nichž je ze zákona stanovena povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. U daní, u nichž není podáváno daňové přiznání nebo hlášení, doporučilo vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Aps 5/2007 -144, podle něhož prekluzivní lhůta stanovená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků počne běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. V části třetí stanoviska zaujalo Ministerstvo financí výklad k počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2010. V části čtvrté, páté a šesté se vyjádřilo k souvisejícím právním otázkám.

Na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, reagoval i zákonodárce zákonem č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Od 1. 1. 2010 znělo ustanovení § 47 odst. 1 takto: „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 daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

Rozšířený senát vzal v úvahu zájem na stabilitě soudního rozhodování vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, a vycházel rovněž z toho, že výklad zaujatý v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07, potvrzené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, se stalo součástí soudní a správní praxe a projevilo se i v legislativě. Změnu výkladu opětovně ve prospěch právního názoru „3+1" považoval za této situace za nežádoucí a narušující princip předvídatelnosti rozhodování a princip právní jistoty. Za tohoto stavu neshledal rozšířený senát mimořádné okolnosti, které by odůvodňovaly přednesení úvah konkurujících právním závěrům, jež vyslovil Ústavní soud."

Rozšířený senát tedy dospěl k závěru, že je nutno vycházet z právních závěrů uvedených v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, a v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Uzavřel, že výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

Rozšířený senát tedy setrval na právním názoru vyjádřeném v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, která následovala judikaturu Ústavního soudu, tímto právním názorem je vázán rovněž senát ve věci nyní rozhodující.

Jak již bylo uvedeno, v intencích konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu je povinností správních orgánů, jakož i soudů, přihlížet z úřední povinnosti ke všem významným skutečnostem z hlediska zániku práva. Nebyla-li námitka prekluze uplatněna v žalobě, je Nejvyšší správní soud proto povinen, byť námitku prekluze neuplatnil stěžovatel v řízení o žalobě ani v řízení odvolacím, zabývat se otázkou, zda v případě stěžovatele byla daň stanovena v zákonné lhůtě a nedošlo-li k prekluzi práva.

Jak je shora uvedeno, námitku prekluze stěžovatel neuplatnil v žalobě, činí tak poprvé až v kasační stížnosti, přičemž prekluzi dovozuje ze skutečnosti, že běh tříleté prekluzivní lhůty ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 nebyl přerušen sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 12. 2006 (jehož existenci do této doby nezmiňoval a ani jeho obsah nezpochybňoval), neboť první faktický úkon byl učiněn až 3. 1. 2007, kdy byly správci daně předány doklady. Námitku prekluze stěžovatel opírá o judikaturu Ústavního soudu a z teorie v ní stran počítání lhůty uplatněné (tj. 3 + 0).

Nejvyšší správní soud dospěl při počítání běhu prekluzivní lhůty dotčeného zdaňovacího období (2003), a to ani v případě uplatnění tzv. teorie 3 + 0, na které je založen právní názor Ústavního soudu ve výše zmiňovaném nálezu, že k prekluzi práva daň vyměřit, nedošlo.

Jak již bylo tímto soudem judikováno např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, *„formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat*

za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně." Taktéž podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87 „*za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.*" V rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, rovněž zdejší soud konstatoval, že „*daňová kontrola je procesním postupem, který je před správcem daně zahájen sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen. Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou zákona o správě daní a poplatků, plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.*"

V daném případě byl dne 21. 12. 2006 sepsán protokol o ústním jednání č. j. 49165/06/175930/6246, ze kterého vyplývá že stěžovatel byl srozuměn se zahájením daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za výslovně uvedená zdaňovací období roků 2002 a 2003. V rámci ústního jednání bylo stěžovateli oznámeno, že tímto dnem je zahájena daňová kontrola za předmětná zdaňovací období a došlo k předání dokladů za rok 2002. Současně byl stěžovatel v protokolu vyzván k předložení účetnictví za rok 2003 v termínu 3. 1. 2007. Ze spisu se podává, že ve dnech 3. a 5. 1. 2007 pak byly stěžovatelem skutečně předány i doklady vztahující se ke zdaňovacímu období 2003 (viz protokoly o předání č. j. 226/07175930/6246 a č. j. 487/07/175930/6246) a dále ze spisu vyplývá, že následně byla správcem daně prováděna daňová kontrola. Z uvedeného je zřejmé, že námitka pouhého formálního zahájení daňové kontroly v daném případě neobstojí, neboť po seznámení daňového subjektu se zahájením daňové kontroly následovaly bezprostředně další kroky správce daně, jimiž byly zjišťovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti, a to v poměrně krátkém časovém horizontu, cca 13 dní. Skutečnost, že správce daně obdržel účetní a další doklady k roku 2003 až v lednu, nemůže zvrátit závěr o faktickém zahájení daňové kontroly již dne 21. 12. 2006, jelikož v kontextu úkonů provedených v řízení, jakož i jejich obsahu, nelze označit zahájení daňové kontroly za úkon ryze formální a učiněný pouze s cílem přerušit běh prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní. O tom, že protokol o zahájení kontroly nebyl pouze formálním úkonem sloužícím výhradně k přerušení prekluzivní lhůty, resp. kontrola nebyla tímto protokolem zahájena pouze účelově, svědčí mimo jiné i skutečnost, že správce daně kontrolu zahájil nikoli zcela nahodile, a bez důvodů, ale na základě poznatků získaných v rámci vyhledávací činnosti, a to ve dnech v protokole výslovně uvedených. Nejvyšší správní soud proto v této věci uzavírá, že sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly by nebylo možno považovat za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 2. 2007, čj. 5 Afs 155/2006 - 90 , v soud mimo jiné uvedl: „*Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní*

aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem." Obdobně tak konstatoval již i v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, 7 Afs 22/2003 - 109: „*Přerušení prekluzívní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něj.*" V projednávané věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že sepsáním protokolu dne 21. 12. 2006 správce daně učinil zcela relevantní úkon, kterým byla prekluzivní lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 47 přerušena. K prekluzi daně za zdaňovací období roku 2003 proto nedošlo. Lze tedy uzavřít, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2003 zahájená dne 21. 12. 2006, byla zahájena v tříleté prekluzivní lhůtě, tento úkon dle obsahu lze vyhodnotit jako úkon přerušující běh prekluzivní lhůty a uvedený postup krajského soudu odpovídá modelu počítání běhu lhůt způsobem tzv. 3 + 0 učiněný Ústavním soudem i rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu. Za situace, kdy stěžovatel prekluzi nenamítal a krajský soud dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, přezkoumával-li rozhodnutí žalovaného meritorně, lze poznamenat, že krajský soud nebyl povinen své úvahy na dané téma v odůvodnění rozhodnutí výslovně uvést (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, příst. na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stěžovatele stran samotného dokazování; tyto se týkají způsobu, jakými finanční orgány vedly dokazování a hodnocení důkazů, o které opřely své závěry o sporných skutkových okolnostech.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že s námitkami stran provedeného dokazování, jakož i s hodnocením důkazních prostředků se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal. Pokud stěžovatel spatřuje rozpory v hodnocení provedeného dokazování, kdy krajský soud považoval stěžovatelovu argumentaci stran úbytku zásob ve skladu jako nevěrohodnou a účelově odůvodněnou, nelze této námitce přisvědčit. Naopak lze souhlasit s hodnocením krajského soudu v tom, že stěžovatel skutečně měnil svoji argumentaci, když argumentoval nejprve tím, že ke ztrátám ve skladu docházelo pravidelným zatápěním skladu uhlím, a tím k úbytku zásob, popř. ke snížení kvality uhlí (viz vyjádření stěžovatele ze dne 3. 11. 2007) a v žalobě poukazoval stěžovatel na nemožnost ztráty více než 200 t uhlí ze skladu. Žádná počáteční ani konečná zásoba však stěžovatelem vykázána nebyla a rovněž nebyla ani doložena žádná norma ztratného. Také ohledně závěrů krajského soudu týkajících se svědecké výpovědi p. Štěpánka lze uvést, že krajský soud vycházel z jejího obsahu tak, jak je zachycen v protokolu o ústním jednání ze dne 26. 11. 2007, přičemž výpověď stran kontroly množství a druhu prodaného paliva nijak nezkreslil. V cit. protokolu na str. 2 svědek k dotazu, zda byla prováděna nějaká kontrola množství a druhů prodaných paliv uvedl, že pokud bylo nějakého typu uhlí větší množství, provedl kontrolu pouze vizuální a nic se nepřevažovalo. Prodejní doklady stěžovatele svědek k dispozici neměl. Ve věci výše přiznaných tržeb za prodej paliv vč. příjmů za rozvoz předmětných paliv bylo provedeno řádné dokazování; způsob,

jakým žalovaný a posléze soud zhodnotily výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažovaní opřeného o řádně získané důkazy, jež byly hodnoceny jak jednotlivě, jak ve svém celku a tvoří dostatečnou oporu skutkovému stavu, tak jak byl žalovaným a posléze soudem zjištěn. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, ohledně vykázaných příjmů dle ust. § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, když nevysvětlil a neprokázal množství prodaného paliva, nepředložil žádnou evidenci zásob a nikterak závěry správce daně nevyvrátil.

Konečně pokud stěžovatel namítá, že nebyl seznámen se všemi důkazními prostředky, neboť při nahlédnutí do spisu dne 6. 8. 2009 zjistil, že ve spise je založena i výzva k součinnosti třetích osob spol. MEXNER & HANUŠ a. s., poznámky a úřední záznam a rovněž, že jeho zástupci nebylo umožněno nahlédnout do celého daňového spisu, pak tuto stížní námitku je třeba odmítnout s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. jako nepřípustnou, neboť se opírá o nové důvody které stěžovatel v řízení před krajským soudem neuplatnil. *Obiter dictum* lze poznamenat, že pokud stěžovatel resp. zástupce nesouhlasil s tím, v jakém rozsahu mu bylo umožněno nahlížet do spisu, měl možnost uplatnit řádný opravný prostředek a to dle ust. § 23 odst. 4 zákona o správě daní (učinil-li tak, stěžovatel neuvádí).

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených skutečností neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 27. ledna 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně

senátu