

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **T. M.**, zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2009, č. j. 29 Ca 47/2007 – 112,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2009, č. j. 29 Ca 47/2007 - 12, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7168/2001/FŘ/130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně dne 30. 8. 2001, č. j. 174571/01/303912/2629, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 1998 ve výši 154 319 Kč.

V odůvodnění rozsudku k otázce prekluze práva na vyměření daně krajský soud poukázal na ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), které upravuje lhůty pro vyměření daně, a nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. US 1611/07, publ. pod č. 211/2008 Sb. ÚS a na http://nalus.usoud.cz, podle něhož tříletá prekluzívní lhůta pro vyměření nebo doměření daně počíná běžet od konce zdaňovacího období, za které vznikla povinnost daň odvést, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové

přiznání. V dané věci by lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků uplynula posledním dnem III. čtvrtletí roku 2001. Tak by tomu ale bylo pouze tehdy, pokud by správce daně neučinil žádný úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Z obsahu správního spisu však vyplývá, že dne 29. 6. 1999 byla zahájena daňová kontrola týkající se mimo jiné předmětného zdaňovacího období, která je podle judikatury úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tímto faktickým zahájením daňové kontroly (nikoliv formálním) začala znovu běžet tříletá prekluzívní lhůta pro vyměření daně od konce roku 1999 (ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a judikatury). V důsledku toho došlo k prodloužení prekluzívní lhůty až do 31. 12. 2002. Podle obsahu správního spisu však i před uplynutím této lhůty byly činěny úkony opětovně přerušující prekluzívní lhůtu, např. výzva správce daně ze dne 18. 4. 2002 vydaná v průběhu odvolacího řízení. Prekluzívní lhůta tak počala běžet znovu a skončila dne 31. 12. 2005. Napadené rozhodnutí finančního ředitelství vydané dne 31. 1. 2003 nabylo právní moci dne 4. 2. 2003, tedy jednoznačně před uplynutím opakovaně prodloužené prekluzívní lhůty. Krajský soud neshledal důvody pro aplikaci nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, publ. pod č. 196/2008 Sb. ÚS a na http://nalus.usoud.cz, a to primárně z toho důvodu, že Ústavní soud v něm hodnotil konkrétní okolnosti daného případu, které nelze univerzálně vztáhnout na jakýkoliv případ prostého neuvedení důvodů pro zahájení daňové kontroly. Dále nelze odhlédnout ani od toho, že Ústavní soud v minulosti k uvedené problematice zastával stanovisko, ze kterého povinnost sdělit konkrétní pochybnosti při (prvním) zahájení daňové kontroly nevyplývá. Stejně tak nelze odhlédnout od toho, že Nejvyšší správní soud vydal dne 26. 10 2009 rozsudek č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, ve kterém se velmi podrobně a důkladně zabýval všemi aspekty aplikace citovaného nálezu a dospěl k závěru, že požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly jako takové. Znamenal by totiž negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení. Z recentní judikatury Nejvyššího správního soudu tak nelze učinit závěr o nutnosti sdělení konkrétních podezření či pochybností při zahájení daňové kontroly. V dané věci má navíc krajský soud za to, že dostatečným důvodem pro zahájení daňové kontroly byla skutečnost, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, tedy nárok vyžadující již ze své podstaty (plnění ze státního rozpočtu) řádné prokázání jeho oprávněnosti.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž setrval 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 a jednak svědci, kteří v daňovém řízení vyslechnuti nebyli. Vzhledem k rozpornosti výpovědí a k nedostatečnému provedení výslechu svědků, nemohl krajský soud ve věci rozhodnout objektivně a v souladu se zásadou bezprostřednosti a naplnit tak zásadu plné jurisdikce. Stěžovatel dále namítal, že pokud soud poukázal na úkony učiněné v odvolacím řízení, pak výslovně označil pouze jediný takový úkon, a to výzvu správce daně ze dne 18. 4. 2002. Stěžovatel je toho názoru, že existence takové výzvy nevypovídá nic o její zákonnosti a krajský soud se ani zákonností výzvy nijak nezabýval. Podle ust. § 50 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je k vydání výzvy oprávněn odvolací orgán. V daném případě však byla vydána správcem daně. Pokud by byla vydána správcem daně na základě pokynu odvolacího orgánu k doplnění nebo odstranění vad řízení, musela by být doložena

existence takového pokynu a jeho soulad s ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Výzva je tak podle stěžovatele nezákonnou, a to buď pro rozpor s § 50 odst. 3 nebo odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Nezákonný úkon správce daně pak nemůže mít za následek přetržení prekluzívní lhůty. I kdyby byla výzva vydána v souladu se zákonem, neměla by mít vliv na běh prekluzívní lhůty, neboť správce daně je povinen zjistit veškeré skutečnosti rozhodné pro stanovení daně a stanovit daň v rámci řízení v I. stupni, tj. v rámci daňové kontroly. Odvolací řízení je přezkumným, byť v rámci tzv. úplné apelace. Důsledkem tohoto principu je sice také možnost odvolacího orgánu doplnit řízení či odstranit jeho vady, případně toto uložit správci daně, avšak implicitním předpokladem tohoto postupu je, že orgán I. stupně buď v řízení něco opomněl učinit (pak doplnění řízení) nebo zatížil řízení vadou (pak odstranění vad řízení). Jestliže správce daně nepostupoval řádně, a proto v odvolacím řízení bylo nutno řízení doplnit či odstranit jeho vadu, a z toho důvodu byla vydána výzva vůči stěžovateli, není možné tuto skutečnost přičítat k jeho tíži stěžovateli a dovozovat z toho přetržení prekluzívní lhůty. Došlo-li k takovému postupu, pak by mělo být i vydání výzvy v odvolacím řízení považováno za úkon v rámci (doplňované) daňové kontroly a za okamžik rozhodující pro přetržení běhu prekluzívní lhůty by měl být považován jen okamžik zahájení daňové kontroly (ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52). Stěžovatel také poukázal na možnost relativně snadného zneužití institutu přetržení prekluzívní lhůty a ponechání využití tohoto institutu prakticky na libovůli správce daně, resp. odvolacího orgánu, pokud by platilo, že každá výzva v odvolacím řízení vždy přerušuje běh prekluzívní lhůty. Taková koncepce odporuje i nosným argumentačním důvodům citovaného rozsudku. V této souvislosti stěžovatel poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, v němž byla řešena otázka vymezení úkonů přetrhujících prekluzívní lhůtu. Úkon uskutečněný vůči stěžovateli v odvolacím řízení pak nesplňuje charakter „aktivity ústící ve vyměření daně“, neboť daň již byla dodatečným platebním výměrem vyměřena. Tímto úkonem finanční ředitelství zkoumalo, zda dosud nepravomocné vyměření daně je v souladu se zákonem. Jazykovým výkladem lze tedy dospět k závěru, že tento úkon běh lhůty nepřerušil. Je zřejmé, že odvolací orgán nemůže vyměřit platebním výměrem daň, pouze může vydaný platební výměr zrušit nebo změnit, či odvolání daňového subjektu zamítnout. Protože v tomto usnesení rozšířený senát odmítl platebnímu výměru přiznat postavení úkonu, který by přerušil běh prekluzívní lhůty, lze pak tím méně takové postavení přiznat těm úkonům, které po platebním výměru teprve následují. Faktický začátek daňového řízení by se tak totiž k tíži stěžovatele posouval stále do budoucna. Stěžovatel poukázal i na text zákona č. 280/2009 Sb., (dále jen „daňový řád“), který má nahradit zákon o správě daní a poplatků a který také nově upravuje prekluzívní lhůty a vypočítává úkony správce daně přerušující běh prekluzívních lhůt, přičemž vydání výzvy správcem daně (s výjimkou výzvy k podání daňového tvrzení) mezi takovéto úkony nepatří (§ 148 citovaného zákona). Text daňového řádu představuje možné interpretační vodítko pro posouzení, zda úkony v odvolacím řízení je možné považovat za úkony přerušující běh prekluzívní lhůty podle dosavadní právní úpravy, protože řeší problematiku dosud zákonem neupravenou. Argumentace krajského soudu se rovněž neslučuje s argumentací Ústavního soudu uvedenou v analytické právní větě, jak byla publikována k nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn I. ÚS 1835/07, publ. pod č. 196/2008 Sb. ÚS a dostupný na http://nalus.usoud.cz, resp. vůbec s podstatou ústavněprávní argumentace Ústavního soudu v tomto rozhodnutí. Z této věty je celkem zřejmé, že

správce daně nejen že musí mít konkrétní podezření, ale toto musí také daňovému subjektu sdělit. To se však nestalo. Navíc otázka, zda správce daně vůbec měl konkrétní podezření, je krajským soudem zodpovězena kladně jen na základě vlastní úvahy, nikoli na základě provedeného dokazování. Stěžovatel zdůraznil, že nárok na nadměrný odpočet byl v době zahájení daňové kontroly již pravomocně vyměřen, a proto není důvodu netrvat na aplikaci závěrů Ústavního soudu. Dále vyjádřil nesouhlas s postupem krajského soudu a Nejvyššího správního soudu, pokud v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy nerespektují nosné důvody nálezu Ústavního soudu a ústavněprávní limity možností zahájení daňové kontroly. Tento postup představuje zásah do základních práv a svobod stěžovatele, zejména zásah do práva na legitimní očekávání (očekávání respektování nosných důvodů nálezu Ústavního soudu obecnými soudy). Nález Ústavního soudu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99, publ. pod č. 155/1999 Sb. ÚS a na http://nalus.usoud.cz, nelze na případ stěžovatele aplikovat, protože v něm byly řešeny jiné otázky, o čemž svědčí i publikovaná právní věta. Právní závěry vyslovené v tomto nálezu nijak nevyvracejí ani nezpochybňují závěry obsažené v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, publ. pod č. 196/2008 Sb. ÚS a dostupný na http://nalus.usoud.cz. Navíc se jedná o rozhodnutí o 9 let starší, přičemž judikatura v daňových věcech prošla v mezidobí značným vývojem. Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel ve své argumentaci nezohledňuje současnou judikaturu, zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, sp. zn. 2 Afs 151/2006, ze dne 29. 8. 2007, sp. zn. 8 Afs 19/2006, ze dne 30. 4. 2008, sp. zn. 1 Afs 81/2007, ze dne 18. 6. 2008, sp. zn. 1 Afs 83/2008, a ze dne 16. 12. 2009, sp. zn. 7 Afs 36/2008. V těchto rozsudcích jsou uváděny úkony prováděné v odvolacím řízení jako úkony způsobující prodloužení prekluzívní lhůty. Pokud stěžovatel poukázal na to, že krajský soud zmínil jako úkon přerušující prekluzívní lhůtu pouze výzvu stěžovateli, pak je třeba zdůraznit, že se jedná o příkladmý výčet. Stěžovateli musí být známo, že v odvolacím řízení, vždy za jeho účasti, byly provedeny výslechy svědků. Pokud stěžovatel poukazuje na to, že předmětná výzva je nezákonná v důsledku neexistence pokynu finančního ředitelství k doplnění odvolacího řízení, pak finanční ředitelství odkazuje na svoje písemnosti ze dne 3. 12. 2001, č. j. 7162a/2001/FŘ/130 a ze dne 24. 4. 2002, č. j. 7162b/2001/FŘ/130, obsažené ve správním spisu předloženém soudu ke sp. zn. 29 Ca 120/2003. Vzhledem k uvedenému finanční ředitelství navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítnul.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplynulo, že u stěžovatele byla zahájena daňová kontrola dne 29. 6. 1999, o čemž byl sepsán protokol č. j. 128629/99/303934/265, mimo jiné i daně z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 1998. Podle zprávy o daňové kontrole správce daně nepovažoval za prokázané, že by stěžovateli byly poskytnuty služby uvedené na fakturách za opravy forem od dodavatele LEVAP, spol s r. o., jimiž stěžovatel prokazuje přijatá zdanitelná plnění, protože tyto faktury nelze považovat za daňové doklady ve smyslu § 12

zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). V důsledku toho správce daně neuznal stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu ve výši 154 319 Kč. Správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým doměřil stěžovateli v této výši daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 1998. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání. V odvolacím řízení, v návaznosti na pokyny finančního ředitelství k odstranění vad řízení ze dne 3. 12. 2001, č. j. 7162a/2001/FŘ/130, správce daně výzvou ze dne 18. 4. 2002 vyzval stěžovatele k doložení a prokázání uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, které se mělo uskutečnit v roce 1998, konkrétně aby doložil, že opravy forem byly pro společnost Barum Continental, spol. s r. o. provedeny a dále, aby doložil všechny faktury, včetně dodacích listů či jiné evidence o převzetí a předání forem s označením forem, segmentů, mimo jiné od společnosti LEVAP, s. r. o. Po doplnění řízení o výslechy svědků finanční ředitelství odvolání zamítlo.

K námitce prekluze práva na vyměření daně se již ve skutkově obdobné věci stěžovatele podrobně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 19. 10. 2010, č. j. 2 Afs 30/2010 - 177 a ze dne 24. 11. 2010, č. j. 9 Afs 56/2010, dostupné na www.nssoud.cz, a v dané věci neshledává důvod se od těchto závěrů odchýlit.

Ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že 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. Výjimku tvoří případy, kdy byl před uplynutím lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. V takovém případě podle odst. 2 citovaného 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 daňová kontrola zahájená dne 29. 6. 1999, která se týkala i daně z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 1998.

Daňová kontrola je úkonem, který má vliv na běh lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz.). V usnesení ze dne 30. 9. 2010, sp. zn. III. ÚS 2357/10, dostupné na http://nalus.usoud.cz Ústavní soud akceptoval, že Nejvyšší správní soud hodnotí zahájení daňové kontroly „v rámci daňové kontroly jako celku (úkonu rozpadajícího se do dílčích fází) a s ohledem na další úkony správce daně (časový interval) při současném zdůraznění nutnosti postupu správce daně bez průtahů, kdy úkony daňové kontroly musí navazovat, být transparentní a směřovat k účelu dle daňového řádu (při minimalizaci zásahů do sféry daňového subjektu). V úvahách Nejvyššího správního soudu ohledně skutkového stavu a při interpretaci a aplikaci podústavního práva Ústavní soud neshledal libovůli, nelogičnost či nekonzistentnost.“

V souvislosti s problematikou daňové kontroly nelze nezmínit nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, publ. pod č. 196/2008 Sb. ÚS ve sv. č. 51, str. 375 a dostupný na http://nalus.usoud.cz, v němž byl vysloven právní názor, že *„použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů"*. Nejvyšší správní soud se tímto právním názorem opakovaně zabýval a podrobně se k němu vyslovil např. v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. V tomto rozsudku se rovněž v návaznosti na nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, publ. pod č. 190/2007 Sb. ÚS a na http://nalus.usoud.cz a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44, dostupný na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyjádřil k otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu. Podle jeho názoru se Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, 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.“* Nejvyšší správní soud má proto za to, že z uvedených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného Ústavním soudem v předmětném nálezu.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky 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 či ze dne 9. 9. 2010, č. j. 2 Aps 1/2010 – 156, všechny dostupné na www.nssoud.cz) je daňová kontrola preventivním nástrojem, který slouží k přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost namátkového provedení, tzn., že správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tento znak je typický pro jakoukoliv kontrolu prováděnou v oblasti veřejné správy. Námitka stěžovatele, že uplatnění nároku na nadměrný odpočet není způsobilé založit žádnou konkrétní pochybnost, ovšem nijak nezpochybňuje zásadní závěr vyplývající z výše citované judikatury. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku neuvedl, že uplatnění nadměrného odpočtu již samo o sobě založilo konkrétní pochybnost, naopak jen uvedl, že může být samo o sobě důvodem daňové kontroly, což odpovídá jejímu účelu, jak bylo v citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu zdůrazněno. Vytýkací řízení, na něž poukazuje stěžovatel,

je konstruováno 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 podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků sdělit své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). U zahájení daňové kontroly v daném případě neshledal Nejvyšší správní soud znaky nezákonnosti postupu správce daně vůči stěžovateli.

K tvrzenému dotčení stěžovatele v jeho legitimním očekávání, že judikatura obecných soudů bude respektovat nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, publ. pod č. 196/2008 Sb. ÚS a na http://nalus.usoud.cz, nedošlo, protože Nejvyšší správní soud uvedl přesvědčivé argumenty, proč je třeba se od tohoto nálezu v určitém ohledu odchýlit a proč nedopadá na věc stěžovatele. Judikatura není, a ani nemůže být, statická a legitimní očekávání stěžovatele nemůže v tomto ohledu jít tak daleko, aby bránilo soudům v judikatorních posunech, jestliže tak učiní přesvědčivým a argumentačně podloženým způsobem.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního 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 a na www.nssoud.cz) musí být daň ve lhůtě stanovené v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků vyměřena či doměřena pravomocně, tedy v dané lhůtě musí rozhodnutí odvolacího orgánu nabýt právní moci. Proti dodatečnému platebnímu výměru bylo v dané věci podáno odvolání, ale Nejvyšší správní soud i v daném případě shledal, že lhůta byla zachována, neboť i v průběhu odvolacího řízení finanční ředitelství činilo úkony, které měly vliv na běh prekluzívní lhůty. Jak totiž vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení 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 prekluzívní 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 prekluzívní lhůty*“. Rozšířený senát se tedy, na rozdíl od argumentace stěžovatele, přiklonil k závěru, že zásadně všechny úkony odvolacího orgánu vedou k přerušení běhu prekluzívní lhůty. Výjimky z tohoto pravidla formuloval relativně úzce, a to tak, že takový účinek nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzívní lhůty. Argumentace stěžovatele je tedy jistě konzistentní, avšak nebyla rozšířeným senátem akceptována. Ze stejného důvodu nelze akceptovat ani stěžovatelovu argumentaci, že úkon přerušující lhůtu byl de facto jakýmsi prodloužením a

dokončením daňové kontroly, a že proto musel být učiněn ve tříleté lhůtě od jejího započetí. Ani takto rozšířený senát úkony správce daně nechápe. Má je naopak za úkony, které jsou součástí relativně autonomního odvolacího řízení, a tedy již mimo daňovou kontrolu. Stejně tak nelze chápat úkony v odvolacím řízení jako něco, co nesměřuje k vyměření daně. Již samotný fakt, že se odvolací řízení koná, svým způsobem ohrožuje vyměření daně, o němž rozhodl prvoinstanční orgán. Odvolací orgán totiž může výši daně stanovit zcela jinak nebo dokonce nemusí daň vyměřit vůbec. V takovém případě vyměření, o němž rozhodl správce daně, pozbývá v rovině hmotněprávní (o výši daně) validity a proces vyměření daně se „odehraje“ znovu, tentokrát před odvolacím orgánem. A právě proto úkony odvolacího orgánu směřují k vyměření daně, stejně jako k němu směřovaly podobné úkony prvoinstančního orgánu. Jistě lze souhlasit se stěžovatelem, že typicky jde u odvolacího řízení o řízení opravné, napravující nedostatky prvoinstančního řízení, ale rozšířený senát z této povahy odvolacího řízení nedovodil závěr, že kvůli ní by úkony provedené v odvolacím řízení neměly přerušovat běh prekluzívní lhůty.

Stejně tak rozšířený senát vážil dotčení právní jistoty daňového subjektu tím, že správci daně umožnil rozsáhlé doplňování skutkových zjištění v odvolacím řízení s tím, že tyto úkony zásadně přerušují běh prekluzívní lhůty. V bodě 18 svého rozhodnutí akcentoval požadavek materiální spravedlnosti a odstranění případných vad řízení a i na základě toho neshledal, že by právní jistota daňového subjektu byla dotčena neúnosným způsobem či že by hrozilo zneužití úkonů v odvolacím řízení k tomu, aby si uměle prodlužoval prekluzívní lhůtu. Jistě i proto neaproboval všechny úkony odvolacího orgánu jako přerušující běh prekluzívní lhůty, nýbrž připustil, že v některých případech takové účinky mít nebudou.

V daném případě byla správcem daně v odvolacím řízení vydána dne 18. 4. 2002 výzva, č. j. 89143/02/303934/6308, která se týkala i daně z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 1998 a dále byly v řízení prováděny další úkony (místní šetření či výslechy). Tyto úkony plně souvisely s předmětem daňového řízení a některé byly prováděny i na návrh stěžovatele. Nelze v nich spatřovat úkony prováděné výlučně, nebo převážně, za účelem přerušení běhu prekluzívní lhůty, neboť šlo o úkony, které bylo třeba v odvolacím řízení provést s ohledem na potřebu řádně zjistit skutkový stav, o úkony nikoli převážně administrativní, organizační či zprostředkující povahy, nýbrž o úkony povahy zjišťovací směřující přímo ke zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daně. Správce daně tedy před uplynutím prekluzívní lhůty činil úkony, jejichž důsledkem bylo prodloužení lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a v této lhůtě bylo vydáno i doručeno rozhodnutí finančního ředitelství. Daň byla proto doměřena pravomocně před uplynutím zákonné lhůty. Přitom Nejvyšší správní soud respektoval počítání prekluzívní lhůty vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (publ. pod č. 211/2008 Sb. ÚS a na http://nalus.usoud.cz), a z na něj navazujících usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2001, č. j. 1 Afs 27/2009 - 98 a č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, dostupných na www.nssoud.cz.

Stěžovatel dále namítal, že krajský soud pochybil, pokud neprovedl výslechy jím navržených svědků. Totožnou námitkou neprovedení výslechu stěžovatelem navrhovaných svědků se ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 1998 Nejvyšší správní soud již vyčerpávajícím způsobem zabýval

v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 – 92. Protože krajský soud se od právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem k otázce výslechu svědků v napadeném rozsudku nijak neodchýlil, je tato stížní námitka ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) věta před středníkem s. ř. s. nepřípustná (viz též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 – 56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS).

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 29. dubna 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu