

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **V. Š.**, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 3. 2015, č. j. 10 A 156/2014 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil v červnu 2011 u žalobce daňovou kontrolu zaměřenou krom jiného na daň z příjmu za zdaňovací období roku 2009 a daň z přidané hodnoty za jednotlivé kalendářní měsíce roku 2009. Na základě provedené daňové kontroly byla žalobci pravomocně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor,

květen, červenec, říjen a prosinec 2009. Dne 21. 5. 2014 zahájil správce daně u žalobce opakovanou daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 v omezeném rozsahu přijatých faktur od obchodní společnosti ML-Service, s.r.o. v likvidaci, a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, květen, srpen a září 2009, taktéž v omezeném rozsahu přijatých faktur od téže obchodní společnosti. Důvodem zahájení opakované daňové kontroly byla skutečnost, že Jan Mandovec, někdejší jednatel společnosti ML-Service, s.r.o, v průběhu původní daňové kontroly dne 17. 5. 2012 potvrdil, že tato společnost pro žalobce vykonala stavební práce dle faktur předložených správci daně. Při podání vysvětlení před orgánem Policie ČR dne 26. 2. 2014 a dne 10. 3. 2014 Jan Mandovec naopak uvedl, že společnost ML-Service, s.r.o. žalobci žádné práce nefakturovala a žádné práce pro něj neprovedla. Žalobce podal na postup správce daně stížnost dle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"), stížnost nebyla shledána důvodnou, a to ani po prošetření vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.

[2] Proti zahájení a provádění opakované daňové kontroly se žalobce poté bránil žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud"), který žalobu jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 11. 3. 2015, č. j. 10 A 156/2014 – 30 (dále jen „napadený rozsudek"). Krajský soud uvedl, že zahájení daňové kontroly není v projednávané věci nezákonným zásahem. Změněná svědecká výpověď, podle které fakturace společnosti ML-Service, s.r.o. neodpovídá realitě, představuje novou skutečnost zakládající pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně. Jan Mandovec byl v rámci původní daňové kontroly správcem daně na návrh žalobce vyslechnut a jeho tvrzení nebylo možno prostřednictvím dožádaného správce daně ověřit, jelikož společnost byla od roku 2009 nekontaktní, v závěru tohoto roku byla zrušena s likvidací a likvidátor neměl k dispozici žádné písemnosti společnosti. Nová skutečnost, spočívající ve zpochybnění provedení prací, tudíž nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna v původní daňové kontrole. Jestliže jednatel tvrzeného dodavatele nemluvil pravdu a pro neexistenci jiných důkazních prostředků nebylo možno jeho tvrzení ověřit, pak nelze hovořit o tom, že správce daně nevyvinul patřičné úsilí, či postupoval při zjišťování skutečností významných pro stanovení základu daně neodborně a neprofesionálně.

[3] Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobce, že ve věci měla být nařízena obnova řízení dle § 117 daňového řádu. Obnova řízení je mimořádným opravným prostředkem v situaci, kdy skutkový stav věci nebyl zjištěn dostatečně spolehlivě, jelikož vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Novými skutečnostmi, které vyšly najevo ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) zákona je zapotřebí rozumět pouze takové skutečnosti, které v době rozhodování existovaly a nově vyšly najevo, a v době rozhodování nebyly přes svoji existenci známy žalobci ani správci daně. Takovou novou skutečností není nedodání prací žalobci tak, jak bylo předloženými fakturami deklarováno. O tom, že vystavené faktury neodpovídají skutečnosti, žalobce v době konání původní daňové kontroly věděl. Není dodržen ani důvod pro obnovu řízení

podle § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tedy že rozhodnutí bylo učiněno na základě křivé výpovědi svědka. Je zcela nepochybné, že svědek Jan Mandovec nemluvil pravdu o tom, zda fakturace společnosti ML-Service, s.r.o. odpovídá realitě. Uvedený svědek je však trestně stíhán pro trestný čin podvodu podle § 209 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „trestní zákoník“) a nikoliv pro trestný čin křivé výpovědi. Platí-li zásada presumpce neviny, nelze za dané situace dovodit, že počínání svědka Jana Mandovce bylo křivou výpovědí. Proto krajský soud dovodil, že podmínky pro obnovu řízení dodrženy nebyly, naopak byly splněny podmínky pro opakování daňové kontroly dle § 85 odst. 5 daňového řádu.

II.
Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce /stěžovatel/ napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností. K otázce, zda nové skutečnosti nemohly být uplatněny při původní daňové kontrole bez zavinění správce daně, uvádí, že z výpovědi před policií lze dovodit, že ke dni 10. 3. 2014 účetnictví společnosti ML-Service s.r.o. existovalo a Jan Mandovec je měl k dispozici. Jinak by nemohl tvrdit, že v tomto účetnictví nejsou faktury vystavené stěžovateli založeny. Rovněž při podpisu smlouvy ze dne 27. 1. 2006, na základě které se stal společníkem ML-Service s.r.o., Jan Mandovec výslovně prohlásil, že převzal veškeré účetní doklady této společnosti. Správce daně se při svědecké výpovědi v průběhu původní daňové kontroly spokojil s ústním potvrzením provedení stavebních prací a nevyžadoval od Jana Mandovce předložení účetnictví ani se nedotazoval na podrobnosti provádění prací, nevyslechl ani osoby, které měly dané práce provádět. Takový postup nelze ve světle judikatury vztahující se k opakování daňové kontroly hodnotit jako bezchybný a profesionální, přičemž správce daně je povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně již „napoprvé“ (nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06 a ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2010, č. j. 5 Afs 8/2010 – 138, a ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 – 57).

[5] Krajský soud uvádí v odůvodnění kategorické tvrzení o tom, že svědek nemluvil pravdu před správcem daně a mluvil pravdu před policejním orgánem, aniž by pro toto tvrzení existovala jakákoliv opora ve spise. Dle stěžovatele je naopak pravděpodobné, že nepravdivou výpověď poskytl svědek policii. Společnost ML-Service s.r.o. byla v pozici dodavatele, výpověď svědka před policií mohla být motivována snahou zamezit vlastnímu trestnímu stíhání, jelikož za společnost ML-Service, s.r.o. neodvedl příslušnou daň z přidané hodnoty. Svědek rovněž nijak nevysvětlil, proč jako společník a jednatel uvedené společnosti vystavil a podepsal stěžovateli za provedené práce faktury, přestože práce dle pozdějšího tvrzení provedeny nebyly.

[6] Dle stěžovatele krajský soud dovozuje, že předpokladem obnovy řízení z důvodu předchozí křivé výpovědi svědka je odsouzení tohoto svědka pro trestný čin křivé výpovědi dle ust. § 346 trestního zákoníku. Úprava v § 117 odst. 1 daňového řádu však (na rozdíl od předchozí právní úpravy) stanoví jako důvody obnovy řízení, že *b) rozhodnutí*

bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku nebo *c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem*. Dle komentářové literatury je použití § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu na místě v situaci, kdy by se důkazy použité v původním řízení ukázaly nepravdivými, neodpovídajícími skutečnosti. Není tedy nutné, aby byly získány v souvislosti s trestným činem, o jehož spáchání bylo pravomocně rozhodnuto. Nejčastěji může jít o křivou výpověď či znalecký posudek, jehož objektivita bude později vyloučena. V případě trestného činu křivé výpovědi je pak naplněn důvod obnovy řízení dle § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

[7] Stěžovatel tedy uzavírá, že došlo k naplnění podmínek pro obnovu řízení ve smyslu ust. § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Pokud bylo na místě nařídit z moci úřední obnovu řízení, nebylo možné bez dalšího zahájit opakovanou daňovou kontrolu. Daňovou kontrolu bylo možné případně použít jako jeden z možných postupů v rámci obnoveného řízení poté, kdy je řízení zákonem stanoveným způsobem obnoveno. K tomu v případě stěžovatele nedošlo.

[8] Žalovaný se ztotožňuje se závěry krajského soudu, nad jejich rámec uvádí, že výpověď Jana Mandovce před policejními orgány je novou skutečností ve srovnání se skutkovým stavem v době původní daňové kontroly. Okolnost, že původní výpověď je nepravdivá, nemohl správce daně zjistit pro nedostatek jiných důkazů, které se snažil opatřit. Pro tyto nové skutečnosti vznikly pochybnosti správce daně o správnosti stanovené daně, a tudíž byly splněny obě podmínky pro opakování daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 5 daňového řádu. K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku, ve které však pouze stručně zopakoval některá předešlá tvrzení a odkázal na text kasační stížnosti.

III.
Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[11] Předmětem opakované daňové kontroly, kterou žalovaný se stěžovatelem zahájil, je sedm přijatých faktur od obchodní společnosti ML-Service, s.r.o. vystavených mezi 31. 1. 2009 a 15. 12. 2009 na celkovou částku 5.736.230 Kč bez DPH, a prověření otázky, zda společnost ML-Service, s.r.o. pro stěžovatele v daném období skutečně vykonala fakturované stavební práce. Ze skutkových zjištění vyplývá a mezi stranami není sporu o

tom, že svědek Jan Mandovec, bývalý společník a jednatel společnosti ML-Service, s.r.o., v rámci první daňové kontroly uvedl při ústním jednání dne 17. 5. 2012, že tyto faktury byly společností ML-Service, s.r.o. vystaveny a fakturované práce byly provedeny. Jan Mandovec poté dne 26. 2. 2014 a dne 10. 3. 2014 podal u Policie ČR vysvětlení ve smyslu § 61 odst. 1 zákona č. 273/2008 Sb., o policii České republiky, kde mimo jiné uvedl, že *„za firmu ML-Service, s.r.o. nebyla žádná fakturace s firmou pana Š."* a *„faktury ML-Service ke společnosti První keltská stavební pana Š. nemám založeny, žádné práce jsem pro něj nedělal"*. Důvodem zahájení daňové kontroly ze strany žalovaného je tedy diametrálně odlišné tvrzení Jana Mandovce ve svědecké výpovědi před správcem daně ve srovnání s jeho tvrzením při podání vysvětlení před policejním orgánem (jak uvádí též stěžovatel na konci oddílu III. kasační stížnosti).

[12] Ze samotné skutečnosti, že se tato tvrzení rozcházejí, nelze ovšem usuzovat na to, která z výpovědí je pravdivá a která nikoliv. Je možné pouze obecně konstatovat, že Jan Mandovec se v této fázi jeví jako svědek značně nevěrohodný. Je tudíž třeba korigovat kategorické tvrzení krajského soudu, že původní svědecká výpověď Jana Mandovce v průběhu daňové kontroly je nepravdivá. Stěžovateli lze přisvědčit, že stejně tak mohlo být nepravdivé jeho vysvětlení před policejním orgánem. Od obsahu tohoto vysvětlení však žalovaný jako správce daně nemohl odhlédnout. Právě za účelem odstranění rozporů a pochybností ohledně výpovědi Jana Mandovce byla opakovaná daňová kontrola se stěžovatelem zahájena. Svědecká výpověď Jana Mandovce byla v rámci původní daňové kontroly stěžejním důkazem o tom, že výše zmíněné stavební práce byly skutečně provedeny, jak bylo deklarováno. Pokud byla následně vysvětlením před policejními orgány věrohodnost výpovědi svědka zpochybněna, jedná se o novou skutečnost, která je s to založit pochybnosti o správnosti dosud stanovené daně.

[13] Pro zákonné zahájení opakované daňové kontroly je třeba, aby takto nově zjištěná skutečnost nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna v původní daňové kontrole. To vyplývá z § 85 odst. 5 daňového řádu, podle nějž *daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům* ... Uvedená podmínka koresponduje i s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž *zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít - nejsou-li dány vskutku závažné důvody pro opakování - zásadně toliko jednou; velmi naléhavý je tento požadavek za situace, že zjišťování skutkového stavu je vedeno způsobem, který pro účastníka řízení nebo třetí osoby znamená zátěž, zejména v podobě zásahu do jeho subjektivních práv. Z uvedeného principu pak pro orgány veřejné moci, které řízení provádějí, vyplývá požadavek profesionality a patřičné odborné péče, se kterými jsou povinny každé řízení vést; tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti najevo až pozdě v důsledku nedostatečného (i z příčin objektivních) či neodborného postupu správního*

orgánu, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl... Daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správné stanovení daně má proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci... nelze připustit, aby byla vyloučena možnost využít opakovanou kontrolu za situace, kdy - třebaže při první daňové kontrole správce daně postupoval s potřebnou profesionalitou - teprve po jejím skončení a z důvodů nacházených spíše na straně daňového subjektu a jež správce daně nezavinil, se objevily nové skutečnosti, které zakládají důvod k tomu, aby první daňovou kontrolou prověřované skutečnosti byly podrobeny opakovanému zkoumání (srov. např. rozsudek č. j. 8 Afs 28/2005 – 66 ze dne 26. 2. 2007). Ani Ústavní soud obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak z předmětu této opakované kontroly musí být jednoznačně patrno, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrno, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedly (např. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 597/02 ze dne 3. 1. 2005).

[14] Stěžovatel má za to, že podmínky pro opakování daňové kontroly nejsou naplněny, jelikož postup správce daně v průběhu původní daňové kontroly nelze hodnotit jako bezchybný a profesionální, a nová skutečnost tudíž není skutečností, která nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna v původní daňové kontrole. Vychází přitom z vysvětlení Jana Mandovce před policejním orgánem ze dne 10. 3. 2014, podle nějž účetnictví společnosti ML-Service, s.r.o. k tomuto dni existovalo. Správce daně se v původní daňové kontrole spokojil s ústním potvrzením provedených prací a nevyžadoval od Jana Mandovce předložení účetnictví. Ani se nedotazoval na podrobnosti prováděných prací, tj. v čem spočívaly, zda byla zapotřebí mechanizace, zda byly vedeny stavební deníky či vyhotoveny protokoly o předání a převzetí díla, ani neprovedl výslechy osob, které měly dané práce fyzicky provádět.

[15] Nejvyšší správní soud se s těmito námitkami neztotožňuje. Společnost ML-Service, s.r.o. je dle veřejně přístupných údajů v obchodním rejstříku od 5. 8. 2010 v likvidaci a k 9. 11. 2011 byla společnost z obchodního rejstříku vymazána. K okamžiku výpovědi Jana Mandovce před správcem daně (kterou k prokázání uskutečnění stavebních prací navrhl sám stěžovatel) již uvedená společnost neexistovala. Předchozím dožádáním u místně příslušného správce daně zjistil žalovaný, že v sídle společnosti se nikdo nezdržuje a společnost od roku 2007 nepodává daňová přiznání. Dále vycházel z toho, že Jan Mandovec jako jednatel této společnosti byl povinen předat likvidátorovi všechny doklady potřebné pro likvidaci, resp. tyto doklady mu zpřístupnit a umožnit mu jejich užívání (obdobně usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 4. 5. 2009, sp. zn. 7 Cmo 471/2008). Žalovaný kontaktoval likvidátora společnosti, který sdělil, že žádné doklady společnosti ML-Service, s.r.o. nemá k dispozici a jednatel Jan Mandovec je nekontaktní. Následně žalovaný vyslechl samotného Jana Mandovce, který provedení prací potvrdil, a jehož svědecká výpověď nebyla do té doby zpochybněna. Postup žalovaného nelze považovat za neprofesionální a nelze mu klást k tíži, že za dané situace nepřistoupil k podrobnějšímu

dokazování, kterým by dále zatížil stěžovatele jako daňový subjekt, když skutkový stav se jevil dostatečně zjištěný (navíc svědčil ve prospěch daňového subjektu). Skutečnost, že účetnictví společnosti ML-Service, s.r.o. existuje, dovozuje v kasační stížnosti stěžovatel z vysvětlení Jana Mandovce před policejním orgánem. Toto vysvětlení však vzápětí sám označuje za nepravdivé a nevěrohodné. Účetnictví společnosti ML-Service, s.r.o. nebylo předloženo ani během původní daňové kontroly, ani policejnímu orgánu v průběhu podání vysvětlení dne 10. 3. 2014, a ani při pokusu o opětovný výslech Jana Mandovce v průběhu opakované kontroly dne 20. 11. 2014 (přičemž v posledně uvedeném případě Jan Mandovec odmítl vypovídat). O jeho existenci tak lze usuzovat výhradně z vysvětlení před policejním orgánem.

[16] Výše uvedené lze uzavřít s tím, že podmínky pro opakování daňové kontroly v úzce vymezeném rozsahu sedmi faktur přijatých od společnosti ML-Service, s.r.o. byly naplněny, jelikož po ukončení původní daňové kontroly byla výrazným způsobem zpochybněna věrohodnost svědecké výpovědi, která byla hlavním důkazem o uskutečnění fakturovaných prací ve stěžovatelem deklarovaném rozsahu dle předložených faktur. Tato skutečnost nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna v původní daňové kontrole a zakládá pochybnost o správnosti dosud vyměřené daně.

[17] Stěžovatel dále namítl, že dle daňového řádu nebylo možné bez dalšího zahájit opakovanou daňovou kontrolu, pokud bylo na místě nařídit z moci úřední obnovu řízení. Podle § 117 odst. 1 daňového řádu *řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže*

a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,
b) rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,
c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo
d) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.

[18] Podle § 117 odst. 2 daňového řádu *nalézací řízení nelze obnovit z důvodů, za kterých lze podat dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování*. Podle § 134 odst. 3 daňového řádu *se daňové řízení skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí.* Dílčím řízením se rozumí řízení a) nalézací, a to 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1. a 2. V návaznosti na již dříve zahájené daňové řízení vyměřovací (uvnitř fáze nalézací) je možné pokračovat v tomto řízení a doměřovat daň do doby, než uplyne lhůta pro stanovení daně.

[19] Podle § 143 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních*

rozhodnutí o stanovení daně není jejímu doměření na překážku. Podle odst. 3 téhož ustanovení *k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*

[20] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek*.

[21] Předně je třeba konstatovat, že při zjištěných skutkových okolnostech v případě stěžovatele nepřichází v úvahu obnova řízení dle § 117 odst. v písm. b) daňového řádu. Jak uvádí stěžovatel s odkazem na komentářovou literaturu (BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011), je použití tohoto ustanovení na místě v situaci, kdy důkazy použité v původním řízení by se ukázaly nepravdivými, neodpovídajícími skutečnosti. To však neodpovídá souzenému případu. Jak Nejvyšší správní soud uvedl již výše, nelze v tuto chvíli bezpečně potvrdit, zda výpověď Jana Mandovce v původní daňové kontrole byla skutečně nepravdivá nebo zda bylo naopak nepravdivé jeho vysvětlení před policejním orgánem. Odpověď na tuto otázku může přinést až bližší dokazování. Podmínka obnovy řízení dle § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tedy že předchozí rozhodnutí bylo učiněno na základě křivé výpovědi svědka, nebyla naplněna, jelikož pro takový závěr neexistuje opora ve spise. Srovnání podmínek pro obnovu řízení v daňovém řádu s předchozí právní úpravou nemá pro posuzovaný případ žádnou relevanci.

[22] Bez bližšího zkoumání naopak nelze vyloučit naplnění podmínek pro obnovu řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, tedy že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Tyto podmínky do značné míry korespondují s podmínkami pro provedení opakované kontroly dle § 85 odst. 5 daňového řádu. V textu daňového řádu se tak odráží judikatura Nejvyššího správního soudu k otázce možnosti opakovat daňovou kontrolu za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Správce daně mohl skutečnosti, které již jednou byly předmětem daňové kontroly, prověřovat v rámci opakované kontroly jen za splnění podmínek pro obnovu řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) ZSDP. Jestliže tyto podmínky byly splněny a předchozí daňová kontrola nevyústila ve změnu doposud stanovené daně, mohla být opakovaná daňová kontrola nařízena bez dalšího. Pokud předchozí daňová kontrola vedla k doměření daně, bylo možné nařídit opakovanou daňovou kontrolu pouze v rámci obnoveného nalézacího řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 – 57, ze dne 17. 5. 2007, č. j. 1 Afs 119/2006 – 63, nebo ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 22/2007 – 72). Soud zde vycházel ze skutečnosti, že možnost změny pravomocného rozhodnutí o stanovení daně je - vzhledem k zásadě legální licence a enumerativnosti státních pretenzí - realizovatelná pouze a výlučně způsobem v zákoně stanoveným; tj. za pomoci procesních instrumentů zákonem výslovně upravených, připadají-li vzhledem ke své podstatě a funkci ve vztahu k

zamýšlenému účelu v úvahu, zde tedy obnovy nalézacího řízení (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, č. j. 8 Afs 28/2005 – 66). Institut opakované daňové kontroly přitom ZSDP neobsahoval.

[23] Daňový řád však vychází z odlišných východisek oproti předchozí úpravě provedené v ZSDP. Možnost správce daně provést opakovanou daňovou kontrolu při splnění zákonných podmínek je výslovně zakotvena v již citovaném ust. § 85 odst. 5 daňového řádu. Jde o výslovně upravený procesní instrument, který může správce daně použít k přezkoumání pravomocně doměřené daně, právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není již jejímu doměření na překážku. Už tato skutečnost značně limituje možnost použít v posuzovaném případě judikaturu vztahující se k předchozí právní úpravě. Ve vztahu k obnově řízení dle § 117 daňového řádu je pak opakovaná daňová kontrola speciálním institutem. Daňový řád totiž oproti ZSDP vychází ze zásady, že vyměření nebo doměření daně má přednost před použitím obnovy řízení coby mimořádného opravného prostředku. Uvedený mimořádný opravný prostředek tedy nelze použít v případě, že jsou dány podmínky pro vyvolání doměřovacího řízení (srov. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. Daňový řád s komentářem a judikaturou, 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015). Jelikož opakovaná daňová kontrola je již prostředkem zákonem upraveným, a na základě jejích výsledků může být doměřena daň, má zahájení daňové kontroly přednost před nařízením obnovy řízení z moci úřední. Za splnění podmínek § 85 odst. 5 daňového řádu přistoupí správce daně k zahájení opakované daňové kontroly, aniž by zároveň nařídil obnovu nalézacího řízení.

[24] Výše uvedené koresponduje s tím, že daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy po dobu, po kterou lze daň stanovit (tedy vyměřit nebo doměřit). I když existuje rozhodnutí, které nabylo formálně právní moci, daňový subjekt i správce daně mohou činit další zákonem předjímané úkony k nalezení změny poslední známé daně, a tedy k zahájení a provedení dalšího dílčího řízení vedeného za účelem doměření daně. Existence možnosti doměřit daň je ve vztahu k obecným mimořádným opravným prostředkům specifickým nástrojem, jímž lze změnit (doplnit) výsledek již pravomocně ukončeného (dílčího) řízení (srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Doměřit daň lze dle § 143 ve spojení s § 145 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Z moci úřední může správce daně doměřit daň pouze ve dvou případech. První případ představuje situace, kdy daňový subjekt nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání; správce daně poté může z moci úřední doměřit daň podle pomůcek. Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11). Doměření daně na základě výsledků daňové kontroly představuje druhou zákonnou možnost doměření daně z moci úřední.

[25] V posuzovaném případě byla vysvětlením u policejního orgánu zpochybněna věrohodnost svědecké výpovědi Jana Mandovce, která byla zásadním důkazem o uskutečnění stavebních prací dle kontrolovaných faktur. Samo toto zpochybnění ovšem není dostatečně silnou indicií o tom, že daň bude stěžovateli skutečně doměřena a v jaké výši, jelikož pro takové závěry chybí bez dalšího dokazování skutková opora. Správce daně musí v průběhu opakované daňové kontroly podrobit skutkové okolnosti bližšímu zkoumání. Nebyly tedy splněny podmínky pro výzvu správce daně stěžovateli k podání dodatečného daňového přiznání. Zároveň ovšem zpochybněná svědecká výpověď představuje skutečnost, která zakládá pochybnost o správnosti dosud vyměřené daně a nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna v původní daňové kontrole, a tudíž představuje předpoklad k zahájení opakované daňové kontroly v úzce vymezeném rozsahu.

[26] Ačkoliv se krajský soud dopustil jistých dílčích nepřesností, zejména v hodnocení skutkového stavu, nedosáhly tyto nepřesnosti takové intenzity, která by způsobila nezákonnost napadeného rozsudku a otřásla závěrem, že daňová kontrola zahájená se stěžovatelem nebyla z namítaných důvodů nezákonným zásahem.

IV.
Závěr a náklady řízení

[27] Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[28] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému 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 2. března 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu