

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Ladislava Derky v právní věci žalobce: **Falco computer, s.r.o.**, IČO: 48908673, se sídlem Pod Hradbami 2003/3, 594 01 Velké Meziříčí, zastoupen JUDr. Jaroslavem Pavlasem, Ph.D., advokátem se sídlem Náměstí 22/24, 594 01 Velké Meziříčí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2015, č. j. 28911/15/5300-21443-701328, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2017, č. j. 30 Af 85/2015 – 44,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) dne 3. 11. 2015 žalobu proti rozhodnutí žalovaného, kterým byl k odvolání žalobce změněn platební výměr Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“), ze dne 23. 9. 2014 tak, že doměření daně z přidané hodnoty (DPH) za březen 2009 v rozsahu 296 742 Kč bylo změněno na částku 162 769 Kč a penále 59 348 Kč vyměřené dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) ve spojení s § 264 odst.

13 zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“) bylo změněno na částku 32 553 Kč. Správce daně odůvodnil doměření daně tím, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od společností AKOVE s. r. o. a Digitrend s. r. o. Žalovaný změnil rozhodnutí správce daně v části týkající se přiznání nároku žalobce na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Digitrend s. r. o., nicméně ve shodě se správcem daně učinil závěr, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k dodavateli AKOVE s. r. o. Žalobce předloženými daňovými doklady k odpočtu DPH neprokázal, že by je vystavila společnost AKOVE s. r. o. a též neprokázal, že by od uvedené společnosti obdržel deklarované zdanitelné plnění.

[2] Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku odkázal na § 92 odst. 3 daňového řádu a § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) a uvedl, že daňový subjekt má povinnost předložit správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem, přičemž údaje uvedené na dokladech musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu. Ve smyslu uvedeného ustanovení musí daňový subjekt k nároku na odpočet DPH prokázat, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění.

[3] Krajský soud dále odkázal na rozsudek z 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, ve kterém Nejvyšší správní soud vyložil, že „*(...) jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.*“ Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku z 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63 učinil závěr, „*(...) jestliže bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že doklad, který má prokázat nárok na uplatněný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve skutečnosti, nevystavil plátce, který je na dokladech uváděn jako ten, který zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil stěžovatel jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nepředložil správci daně doklady se všemi zákonem předepsanými náležitostmi.*“

[4] Správce daně v průběhu daňové kontroly pojal pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění, jak byly deklarovány na daňových dokladech, tedy o tom, zda žalobcem předložené daňové doklady jsou věrohodné, průkazné, správné a úplné. Při dožádání správce daně zjistil, že dodavatel AKOVE s. r. o. je nekontaktní. Správce daně dále prostřednictvím Městské správy sociálního zabezpečení zjistil, že žalobcem uvedení zprostředkovatelé plnění, Ing. K. a p. B., byli zaměstnanci společnosti AKOVE s. r. o. pouze do 28. 2. 2009, a k datu uskutečnění plnění (březen 2009) již v uvedené společnosti nefigurovali. Rovněž se projevily pochybnosti v tom, že žalobce zasílal za uskutečněná plnění úhrady mj. na bankovní účty (přičemž ke všem měl dispoziční práva Ing. K.) odlišné od bankovního účtu společnosti AKOVE s. r. o. uvedeného na předložených fakturách. Kromě toho jednatel společnosti AKOVE s. r. o. Marek Čelko popřel jakoukoliv činnost uvedené společnosti v době jeho jednatelství. Zprostředkovatel B., ačkoliv měl dle čestného prohlášení doloženého žalobcem a tvrzení žalobce provádět společně s Ing. K. v březnu

2009 školení pro žalobce, tuto skutečnost prakticky popřel v rámci své svědecké výpovědi. Uvedl totiž, že v březnu 2009 již za společnost AKOVE s. r. o. nikterak nejednal. Správce daně učinil dále na návrh žalobce výslech zaměstnanců žalobce, kteří se zúčastnili předmětných školení. Zaměstnanci osvědčili své podpisy na prezenčních listinách. Svědek K.1 a K.2 nepotvrdili uskutečnění školení společností AKOVE s. r. o., pouze svědek K.3 obecně zmínil lektora, Ing. K., avšak uvedl, že školení byla prováděna převážně společností GOPAS a Microsoft.

[5] Zjištěné skutečnosti potvrdily pochyby správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění. Důkazní břemeno, že zdanitelné plnění deklarované v daňových dokladech ve skutečnosti proběhlo tak, jak je v nich zaznamenáno, se proto přesunulo zpět na žalobce a bylo na něm, aby prokázal uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnost AKOVE s. r. o., což neučinil.

[6] Krajský soud dále uvedl, že jak plyne z žaloby, žalobce k ověřování svých obchodních partnerů přistupoval nerozvážně. Ing. K. a p. B. žalobce informovali, že prodali své obchodní podíly ve společnosti Fox computer s. r. o. (společnost se přejmenovala na AKOVE s. r. o.), ale že zůstali dál jejími zaměstnanci. Žalobce pak neuvádí ani nedokládá, že by vyvinul konkrétní aktivitu k ověření těchto tvrzení (zcela neurčitý odkaz na internetové stránky dodavatele není sám o sobě dostatečně průkazným tvrzením, neboť internetové stránky dodavatele nejsou závazným zdrojem informací o fungování a vztazích ve společnosti). K převodu obchodních podílů společnosti AKOVE s. r. o. na osobu Marka Čelka a k zániku funkce jednatelů Ing. K. a p. B. došlo ke dni 3. 12. 2008, přičemž v obchodním rejstříku byla tato skutečnost zapsána dne 8. 12. 2008, tj. téměř tři měsíce před uskutečněním namítaného plnění v březnu 2009. Je zřejmé, že v mezidobí od 3. 12. 2008 do března 2009 byl žalobce ze strany Ing. K. a p. B. o nastalé situaci vyrozuměn, avšak tuto si navzdory dostatečnému časovému prostoru nikterak neprověřil. Je na rozhodnutí každého podnikatele, do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 158). Žalobce mohl vědět, že Ing. K. a p. B. nebyli oprávněni jednat za společnost AKOVE s. r. o., a tudíž mohl vědět, že tato společnost není skutečným dodavatelem. Zároveň krajský soud dospěl k závěru, že žalobce nejednal v dobré víře, a proto se nemůže účinně dovolávat toho, že se stal obětí podvodu.

[7] Krajský soud dále uvedl, že pro posouzení daného případu není podstatné, zda k faktickému uskutečnění všech objednaných služeb skutečně došlo. Nárok na odpočet DPH nevzniká pouze na základě uskutečnění služeb, nýbrž v případě, kdy je uskutečnění zdanitelného plnění doloženo daňovými doklady vystavenými plátcem DPH se všemi požadovanými náležitostmi a je zároveň prokázáno, že ke zdanitelnému plnění došlo přesně tak, jak je v těchto daňových dokladech deklarováno. Žalobce měl povinnost prokázat, že došlo k dodání objednaných služeb způsobem uvedeným v daňových dokladech. Toto své důkazní břemeno neunesl, neboť neprokázal, že by společnost AKOVE s. r. o., která byla uvedena na daňových dokladech uplatněných žalobcem jako dodavatel, objednané služby uskutečnila. Žalobci nárok na odpočet DPH nevznikl bez ohledu na to, zda k nějakému uskutečnění služeb od nespecifikovaného dodavatele fakticky

došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34).

[8] Ohledně námitky prekluze krajský soud odkázal na § 36 odst. 1 ZSDP a § 87 odst. 1 daňového řádu a uvedl, že správce daně před zahájením daňové kontroly (dne 16. 2. 2012) provedl vyhledávací činnost - na základě dožádání Finančního úřadu České Budějovice provedl u žalobce místní šetření (v souvislosti s daňovým řízením vedeným u společnosti AZUMA). V této souvislosti rovněž vyzval Raiffeisenbank a. s. ke sdělení informací o bankovních účtech, na něž byly zasílány jednotlivé platby. Dále učinil dožádání na Finanční úřad Brno III k provedení místního šetření u společnosti AKOVE s. r. o. za účelem zjištění, zda tato společnost uskutečnila fakturované služby a zda vystavila faktury. Totéž poté správce daně učinil prostřednictvím dožádání na Finanční úřad Praha 5 k provedení místního šetření u společnosti Digitrend. Správce daně před zahájením daňové kontroly též vyzýval třetí osoby (mj. společnost CZ.NIC, NIKON spol. s.r.o. aj.) ke sdělení informací týkajících se provedení deklarovaných služeb. Z předmětných úkonů je zřejmé, že jejich účelem mělo být pouze shromáždění důkazních prostředků pro přezkoumání daňových tvrzení žalobce, přičemž správce daně vyžadoval konkrétní informace a podklady pro další řízení, a to aniž by takto získané podklady dále samostatně v této fázi hodnotil. Správce daně si tedy v rámci vyhledávací činnosti opatřil důkazní prostředky, které podrobil důkaznímu hodnocení až v rámci zahájené daňové kontroly. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena až dnem 16. 2. 2012 (tedy v rámci tříleté prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu), a to prostřednictvím protokolu č. j. 13840/12/353931703007. Tímto prvním úkonem správce daně vůči žalobci byl vymezen rovněž předmět a rozsah daňové kontroly, a to na DPH za zdaňovací období březen 2009. Krajský soud se neztotožnil s argumentací žalobce, že správce daně začal fakticky prověřovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v roce 2010 v rámci vyhledávací činnosti, přičemž od tohoto faktického zahájení by měla běžet lhůta pro stanovení daně. Dle názoru správce daně daňová kontrola byla fakticky i formálně zahájena až dne 16. 2. 2012. V tomto postupu nemá krajský soud žalovanému (resp. správci daně) co vytknout, proto byla i tato žalobní námitka shledána za nedůvodnou.

[9] Dojde-li ze strany správce daně v rámci vyhledávací činnosti k získání konkrétní informace, mohou takto získané informace generovat potřebu získání informací dalších, a to i bez nutnosti toho, aby správní orgány tyto předcházející podklady jakkoliv hodnotily či posuzovaly. Krajský soud podotkl, že žalobce učinil v tomto směru žalobce pouze nekonkrétní odkaz na písemnost ze dne 4. 11. 2010, č. j. 51004/10/353931703007, z níž mělo podle žalobce vyplývat, že správce daně před jejím vydáním prováděl hodnocení jednotlivých důkazních prostředků. Krajský soud však navzdory přesvědčení žalobce v obsahu dané písemnosti žádné takové skutečnosti neshledal. Ze znění jednotlivých výše zmíněných písemností je naopak zřejmé, že se správce daně v jejich rámci pouze snažil o získání skutečností rozhodných pro správu daně.

[10] Dále se krajský soud zabýval námitkou žalobce, že správce daně měl postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, což by mělo vliv na prekluzi práva na stanovení daně. Soud odkázal na komentář k uvedenému ustanovení (KOBÍK, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem 2013.* 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013), ve kterém je mj. uvedeno, že správce daně by měl vyzývat daňový subjekt k podání dodatečného daňového

přiznání vždy, když zjistí, že daň byla vyměřena nesprávně v nižší výši, resp. když zjistí mimo daňovou kontrolu skutečnosti, které svědčí o nesprávnosti stanovené daně; výzva správce daně je rozhodnutím, proto musí obsahovat odůvodnění (§ 102 odst. 2 daňového řádu), přičemž v odůvodnění by mělo být daňovému subjektu sděleno, z jakého důvodu jej stíhá povinnost podat dodatečné daňové tvrzení.

[11] Krajský soud z uvedeného dovodil, že postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu lze jen za situace, kdy správce daně má k dispozici takové skutečnosti, na jejichž základě lze předpokládat doměření daně. Tyto skutečnosti a důkazy je povinen zpřístupnit daňovému subjektu. Rozlišujícím kritériem pro to, kdy má správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, a kdy může bez výzvy zahájit daňovou kontrolu, je „důvodný předpoklad doměření daně". Je-li naplněn, může správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Naopak pokud na základě nových skutečností či důkazů vzniká pouhé podezření správce daně a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání této výzvy. V tomto směru krajský soud odkázal na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu z 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013 - 31 a z 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014 - 84 a uvedl, že v rozporu s názorem žalobce § 145 odst. 2 daňového řádu neukládá správci daně povinnost za všech okolností poučit daňový subjekt o možnosti podat dodatečné daňové přiznání. Tento postup bude typicky využit v situaci, kdy podané daňové přiznání neobsahuje konkrétní daňově relevantní skutečnosti, přičemž již na základě běžné úvahy lze předpokládat, že daň bude doměřena, neboť daňové přiznání nebylo vyplněno správně. V případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom, v jaké výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23). Avšak v dané věci si krajský soud ze správního spisu žalovaného ověřil, že v případě žalobce existovaly především pochybnosti správce daně, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly, a nikoliv přesné informace o jeho daňové povinnosti, jež měla být doměřena. Správce daně tedy nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť toto bylo případně odvislé od zjištění vyplývajících z výsledku daňové kontroly.

[12] Ke lhůtě pro stanovení daně krajský soud uvedl, že se jedná dle § 148 daňového řádu o lhůtu propadnou a v odst. 1 je upravena základní délka lhůty pro stanovení daně, a to lhůta tříletá. Počátek běhu prekluzivní lhůty se stanoví ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, anebo uplynul-li okamžik splatnosti daně v případě, že povinnost podat řádné daňové tvrzení neexistuje. Daňová kontrola, podání řádného daňového tvrzení a oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení jsou poté ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu skutečnostmi, které přerušují běh tříleté prekluzivní lhůty dle odst. 1 uvedeného ustanovení a vyvolají celý její nový běh. Úprava počátku běhu lhůty je však na rozdíl od odst. 1 odlišná, neboť běh lhůty se odvíjí až ode dne, kdy byl učiněn úkon, a pro určení počátku běhu lhůty je rozhodný den následující. Daňový řád dále v odst. 2 dále vyjmenovává taxativní výčet právních skutečností ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které prodlužují běh prekluzivní lhůty o jeden rok. Smyslem tohoto prodloužení lhůty pro stanovení daně je vytvoření dostatečného prostoru pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně, a to na obou stranách. V odst. 2 je jako podmínka pro prodloužení prekluzivní lhůty stanoveno, že k zákonem specifikovaným skutečnostem musí dojít v posledních dvanácti měsících před uplynutím

dosavadní lhůty. Pokud by nastaly skutečnosti vyjmenované v odst. 2, prodloužená roční prekluzivní lhůta by počala běžet po doběhnutí dosavadní lhůty. Komentářová literatura k tomuto ustanovení dovozuje následující: *„Dosavadní lhůtou je nutno rozumět nikoli pouze základní tříletou lhůtu započatou podle odst. 1, ale vždy aktuální podobu této lhůty. Může jít tedy o lhůtu již jednou či vícekrát prodlouženou podle odst. 2 nebo lhůtu přerušenou podle odst. 3 anebo lhůtu, jejíž běh je zastaven ve smyslu odst. 4. Období posledních dvanácti měsíců této lhůty je tak nutno posuzovat vždy k aktuálnímu stavu lhůty pro stanovení daně.“* (BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl). Není správná a neodpovídá smyslu a účelu daňového řádu představa žalobce, že v daňovém řízení není možné lhůtu pro stanovení daně, která již byla přerušena dle § 148 odst. 3 daňového řádu, dále prodloužit ve smyslu odst. 2 uvedeného ustanovení. Je nepochybné, že lhůta pro stanovení daně je pouze jedna, přičemž její délka může být v rozmezí od tří (základní, minimální délka podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu) do deseti (maximální délka dle ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu) let. V tomto rozmezí se může délka každé jednotlivé lhůty pro stanovení daně lišit, neboť může dojít k jejímu prodloužení, přerušení nebo stavení, a to i opakovaně. Daňový řád nevylučuje při splnění všech jím definovaných podmínek řetězení jednotlivých skutečností, na základě kterých dochází k přerušení, prodloužení či stavení lhůty pro stanovení daně. Jedinou hranicí je maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu.

[13] Krajský soud ke konkrétnímu běhu prekluzivní lhůty v dané věci uvedl, že v případě žalobce se jednalo o stanovení DPH za zdaňovací období březen 2009, přičemž základní tříletá prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu běžela do března 2012. Dne 16. 2. 2012 (tedy ještě před koncem základní prekluzivní lhůty) byla správcem daně zahájena daňová kontrola, jíž byla lhůta přerušena ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Ode dne následujícího počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, která končila dne 17. 2. 2015. Ze správního spisu krajský soud ověřil, že k ukončení daňové kontroly došlo dne 17. 9. 2014. Dodatečný platební výměr byl vydán správcem daně dne 23. 9. 2014, tedy v průběhu posledních dvanácti měsíců dosavadní lhůty pro stanovení daně, a proto byly naplněny všechny podmínky ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Tudíž došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o další jeden rok, a to od konce dosavadní lhůty ode dne 17. 2. 2015. Lhůta pro stanovení daně byla dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena do 17. 2. 2016. Ze správního spisu je poté zřejmé (a tuto skutečnost nerozporuje ani žalobce), že žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 2. 9. 2015 (žalobci bylo doručeno dne 8. 9. 2015), tj. v rámci stanovené prekluzivní lhůty. Správce daně a žalovaný postupovali zcela v souladu s daňovým řádem, přičemž krajský soud neshledal v jejich postupu jakýkoliv exces v podobě například umělého prodlužování prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Správním orgánům nelze vytýkat jakoukoliv nečinnost v jejím průběhu, přičemž rovněž lhůta pro stanovení daně nepřekračuje maximální hranici délky prekluzivní lhůty uvedenou v ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud proto ani tuto námitku žalobce neshledal důvodnou.

II. Shrnutí argumentů v kasační stížnosti žalobce a ve vyjádření žalovaného

[14] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl rozhodnutí zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Stížnost odůvodnil odkazem na § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Uvedl, že vznáší dva okruhy námitek – zaprvé zdanitelné plnění bylo vynaloženo a zadruhé krajský soud nesprávně posoudil prekluzi, lhůta pro stanovení daně již uplynula.

[15] Stěžovatel dlouhodobě spolupracoval se společností FOX COMPUTERS s. r. o. (později pod názvem AKOVE s. r. o.), přičemž školení i nadále prováděli titíž lidé, avšak nikoliv jako jednatelé a společníci, ale jako zaměstnanci uvedené společnosti. Stejně jako v minulosti, plnění bylo poskytnuto, bylo zaplaceno na základě stejných dokladů; stěžovatel byl nepochybně v dobré víře. Krajský soud ignoroval rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, na které stěžovatel odkázal. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že před zahájením kontroly neprobíhalo žádné dokazování. Dále nesouhlasí s konstatováním krajského soudu, že *„v případě žalobce existovaly především pochybnosti správce daně, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly, a nikoliv přesné informace o jeho daňové povinnosti...“*. Podle stěžovatele nejsou pochybnosti správce daně abstraktní povahy, nýbrž se musí opírat o fakta, nikoliv pocity; před vznikem pochybností muselo proběhnout hodnocení zjištěných skutečností. Na danou situaci analogicky dopadá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 133/2006, které se týká pomůcek, neboť správce daně si aktivně obstarával informace, tudíž tyto informace znal.

[16] Správce daně zahájil dne 16. 2. 2012 daňovou kontrolu a zároveň doměřovací řízení za období březen 2009, tedy v podstatě několik dní před prekluzí. Podle názoru stěžovatele byla kontrola zahájena jen proto, aby měl správce co nejdelší lhůtu na kontrolu a doměření daně. V krajským soudem ignorovaném rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 byl jednoznačně vysloven názor k aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu v právní větě II [*„Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“*]. Vzhledem k tomu, že správce daně nepostupoval podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, nemá úkon zahájení daňové kontroly vliv na prekluzi a propadná lhůta uplynula podle § 148 odst. 1 daňového řádu dne 26. 4. 2012.

[17] Pokud by Nejvyšší správní soud neakceptoval, že daňová kontrola byla jako celek nezákonná, pak i v takovém případě uplynula lhůta pro stanovení daně. Úkony vyhledávací činnosti, které však svou povahou již byly daňovou kontrolou, byly učiněny dne 23. 7. 2010. Podle názoru stěžovatele, s ohledem na potřebu správce daně vyhodnotit odpovědi na dožádání, lze za nejzazší datum pro zahájení doměřovacího řízení výzvou dle § 145 odst. 2 daňového řádu, považovat den 23. 8. 2010. V takovém případě by v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu prekluze nastala dne 23. 8. 2013. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 8. 9. 2015, tedy dva roky po prekluzi. Jak plyne z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 1611/07, nelze lhůty k vyměření vykládat extenzivně.

[18] Podle názoru stěžovatele pokud již jednou byl obnoven běh tříleté propadné lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu, nemůže být ve stejném řízení aplikován odst. 2 uvedeného ustanovení, tj. prodloužení lhůty o jeden rok. Nehrozí, že by daňový subjekt mařil úsilí správce daně tím, že podá dodatečné daňové přiznání [§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu] těsně před skončením tříleté lhůty, neboť pokud správce daně bude postupovat podle „Metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly“ č. j. 50071/15/7100-40124-506246 ze 4. 8. 2015, která doporučuje, aby celková délka daňové kontroly činila maximálně dva roky, pak správci zbývá ještě jeden rok na vyměření daně. Navíc není přípustné podat dodatečné daňové přiznání před ukončením daňové kontroly (§ 141 odst. 6 daňového řádu) a pokud se tak stane, správce daně postupuje podle § 141 odst. 7 daňového řádu.

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s odůvodněním rozsudku krajského soudu, přičemž odkázal na své vyjádření k žalobě a své rozhodnutí o odvolání stěžovatele. K otázce dobré víry a přičitatelnosti jednání osob realizujících školení uvedl, že stěžovatel nevyvinul žádnou aktivitu k tomu, aby ověřil, zda po převodu obchodních podílů, o kterém byl stěžovatel informován a po zániku funkce jednatelů ve společnosti AKOVE s. r. o. jsou Ing. K. a p. B. oprávněni jednat za uvedenou společnost, jestli jsou skutečně jejími zaměstnanci. Stěžovatel disponoval informacemi, které jej měly vést k větší obezřetnosti, a nemohl se pouze spoléhat na zkušenosti z předchozích obchodních vztahů. Stěžovatel byl povinen prokázat nejen to, že předmětné plnění bylo fakticky uskutečněno, ale i to, že je poskytla osoba deklarovaná v předloženém daňovém dokladu jako dodavatel.

[20] K otázce aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že v usnesení z 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 55 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že výzva k podání daňového tvrzení musí přijít vždy, když je naplněn důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Ve spisovém materiálu nebyly před zahájením daňové kontroly žádné listiny, které by umožňovaly správci daně vyzvat stěžovatele podle § 145 odst. 2 daňového řádu; správce daně neměl žádné natolik silné poznatky, z nichž by bylo možné učinit předpoklad, že DPH bude doměřena. Správce daně měl pouze určité indicie získané z vyhledávací činnosti, ze kterých nebylo možné si vytvořit dostatečně spolehlivý závěr, jestli je poslední známá daň nesprávná. I výzva vydaná dle § 145 odst. 2 daňového řádu musí splňovat obsahové náležitosti kladené na rozhodnutí vydané dle daňového řádu. Správce daně musel své poznatky prověřit daňovou kontrolou. Postup správce daně nebyl v rozporu s uvedeným usnesením č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, proto nebyl důvod s tímto usnesením polemizovat v odůvodnění rozsudku. Krajský soud relevantně argumentoval judikaturou Nejvyššího správního soudu, která nebyla překonána uvedeným usnesením.

[21] Žalovaný nesouhlasí s názorem stěžovatele, že není možné řetězení skutečností zakládajících přerušení, prodloužení či stavení lhůty pro stanovení daně. V tomto směru odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně z 21. 12. 2015, č. j. 31 Af 1/2014 - 32, ve kterém soud učinil závěr, že ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu umožňuje opakované prodlužování prekluzivní lhůty. Při určení toho, zda se jedná o posledních 12 měsíců dosavadní lhůty, je nutno vycházet ze stavu po jejím prodloužení, nikoliv z původního tříletého rámce lhůty. Tomu odpovídá i komentář k daňovému řádu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Nejvyšší správní soud dále 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.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Stěžovatel v obecné poloze uvedl, že podává kasační stížnost i dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tj. z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku. V kasační stížnosti dále namítl, že se krajský soud nevyrovnal se závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud nereagoval přímo na toto usnesení, avšak tato okolnost nepostačuje k tomu, aby byl napadený rozsudek označen za nepřezkoumatelný. Obecně platí, že krajské soudy nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, nýbrž mohou proti žalobě postavit právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí, případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Krajské soudy rovněž mohou pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní. Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná [nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 – 43, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108]. Nejvyšší správní soud k uvedeným závěrům dodává, že krajský soud se ve své právní argumentaci opřel o závěry z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně rozhodnutí z 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013 - 31 a z 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014 - 84, které jsou v souladu se stěžovatelem namítaným usnesením z 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 (viz níže). Není proto správná námitka stěžovatele, že napadený rozsudek pominul právní závěry z uvedeného usnesení.

[25] Nejvyšší správní soud se dále, vázán důvody kasační stížnosti (viz § 109 odst. 4 s. ř. s.) zabýval výlučně posouzením dalších stížnostních námitek. Nejvyšší správní soud předesílá, že se všemi těmito námitkami krajský soud zabýval a na jeho závěry v podrobnostech odkazuje s drobnou korekcí ohledně právního hodnocení prekluzivní lhůty (začátek běhu původní prekluzivní lhůty se posuzuje podle ZSDP, nikoliv podle daňového řádu účinného až od 1. 1. 2011), která však neměla vliv na správnost závěru krajského soudu, že subjektivní prekluzivní lhůta běžela až do 17. 2. 2016.

[26] Co se týče údajné dobré víry stěžovatele, Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že tato dána nebyla. Nejvyšší správní soud dodává, že je vždy v zájmu podnikatele, aby při jednání s obchodními partnery postupoval s určitou mírou obezřetnosti. Je na podnikateli, aby vyvinul alespoň minimální úsilí a zkontroloval ve veřejném rejstříku, zda osoby údajně zastupující určitou společnost jsou oprávněny za ni jednat. Pokud by nebyly ve veřejném rejstříku uvedeny (což byl i uvedený případ), měl stěžovatel vyžadovat, aby mu doložily právní titul, který je opravňuje k jednání za společnost. Jak plyne ze samotné žaloby, a též ze zjištění správních orgánů, stěžovatel věděl před poskytnutím plnění údajně společností AKOVE s. r. o. v březnu 2009, že osoby poskytující toto plnění již nejsou jednateli uvedené společnosti (ani společníky, nicméně ani jako společníci by neměli oprávnění vystupovat za společnost) a pokud mu tvrdili (nepravdivě, jak je zřejmé z okolností věci), že jsou zaměstnanci, měl stěžovatel toto jejich tvrzení prověřit. Nepochybně by takto postupoval, kdyby s těmito osobami (Ing. M. K. a p. T. B.), jednajícími za společnost AKOVE s. r. o., jednal poprvé. Kromě toho dobré víře, resp. rozumné dávce obezřetnosti neodpovídá okolnost, že platby za poskytnuté plnění byly zasílány i na účty nepatřící společnosti AKOVE s. r. o.

[27] V dalších stížnostních námitkách se stěžovatel soustředil na námitku prekluze. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, resp. z citované právní věty stěžovatel dovozuje, že správce daně byl povinen v dané věci vyzvat stěžovatele dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. K tomuto názoru stěžovatele Nejvyšší správní soud dodává, že nelze učinit závěr, že v rámci vyhledávací činnosti nabyté vědomosti vedou vždy k důvodnému předpokladu doměření daně, a tedy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení. Takový závěr by byl očividně absurdní.

[28] K námitce stěžovatele týkající se uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 16. 11. 2016 Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel pomíjí závěry uvedeného usnesení, které odporují představě o nezbytnosti postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Uvedené usnesení bylo publikováno ve sbírce Nejvyššího správního soudu se stěžovatelem citovanou právní větou, avšak jak je výslovně i uvedeno v této právní větě, správce daně vyzve daňový subjekt podle § 145 odst. 2 daňového řádu tehdy, dozví-li se jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech a důkazech nasvědčujících tomu, že má být určitá daň doměřena. V uvedeném usnesení Nejvyšší správní soud uvedl v odstavci [62]: „*Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.*“ Dále v odstavci [57]: „*Pouze pokud již byla zahájena daňová kontrola, resp. pokud nebyla zahájena kvůli jednání samotného daňového subjektu, nelze k nápravě nesprávně stanovené daně využít dodatečného daňového tvrzení.*“ a v odstavci [58]: „*…zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jejž má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již*

nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu)."

[29] Z citovaných závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu plyne, že postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu (výzva k doměření daně) je vyloučen v situaci, že je nutné zahájit daňovou kontrolu. Tentýž závěr je obsažen i v krajským soudem citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu z 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013 - 31 a z 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014 - 84 a o obdobnou skutkovou situaci se jednalo i v případě stěžovatele. Jak plyne z rekapitulace uvedené výše v odstavci [8] (str. 23 napadeného rozsudku), písemnosti získané v rámci vyhledávací činnosti nebyly takové povahy, aby jen z nich musel správce daně důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Např. nebylo známo postavení Ing. K. a p. B. ve vztahu ke společnosti AKOVE s. r. o. v období března 2009, což se vyjasnilo až v rámci daňové kontroly (viz též str. 11 napadeného rozsudku). Byl správný závěr krajského soudu, že správce daně postupoval správně, když zahájil daňovou kontrolu, aniž by vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání. Kromě toho je správný i závěr krajského soudu (str. 28 napadeného rozsudku), že ani stěžovatelem tvrzená vada (zahájení daňové kontroly, byť byly splněny předpoklady pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu) neznamená bez dalšího takové pochybení správce daně, které by muselo způsobovat nezákonnost jeho rozhodnutí. Rozhodujícím kritériem případné nezákonnosti by byla okolnost, zda takové pochybení správce daně by mohlo daňový subjekt poškodit na jeho právech. V dané věci je i s ohledem na postup stěžovatele (který nesouhlasí s doměřením DPH za březen 2009) zřejmé, že by muselo dojít k doměření DPH z moci úřední, a to na základě výsledku daňové kontroly (§ 143 odst. 3 první věty daňového řádu).

[30] Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 18. 5. 2007, č. j. 5 Afs 133/2006 - 202 je nepřípadný již jen z toho důvodu, že v tomto rozsudku zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti, tudíž z procesního důvodu, nikoliv z důvodu nesouhlasu s hmotněprávním závěrem krajského soudu.

[31] Co se týče tvrzené prekluze, Nejvyšší správní soud v předmětné věci doplatku DPH za březen 2009 odkazuje na § 47 odst. 1 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2009, podle kterého „[p]*okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.* Podle znění téhož odst. 1 účinného od 1. 1. 2010 „*[p]okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.*" Podle odst. 2 „*[b]yl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. 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.*"

[32] Podle § 264 odst. 1 daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011, „[ř]*ízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*“ Podle odst. 4 „[b]*ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“

[33] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „[d]*aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“ Podle odst. 2 písm. b) „[l]*hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*“ Podle odst. 3 „[b]*yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*“

[34] V dané věci se jednalo o doměření DPH za měsíční zdaňovací období březen 2009, proto v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu (účinného od 1. 1. 2011) na okamžik počátku běhu lhůty pro doměření daně se uplatní předchozí právní předpis, a to § 47 odst. 2 ZSDP. Nicméně samotný běh a délka lhůty se od dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. od 1. 1. 2011) posuzují již podle daňového řádu.

[35] Nejvyšší správní soud podotýká, že s ohledem na § 14 odst. 7 a § 47 odst. 1 ZSDP počala tříletá lhůta pro doměření DPH za březen 2009 běžet od 31. 3. 2009 a skončila by dne 31. 3. 2012, tedy před vydáním platebního výměru ze dne 23. 9. 2014. Před koncem základní prekluzivní lhůty dne 31. 3. 2012 byla zahájena daňová kontrola, a to dne 16. 2. 2012. Tím byla dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu (které se již uplatní v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu) přerušena prekluzivní lhůta a počala běžet nová tříletá propadná lhůta. Před jejím uplynutím, v dané věci dne 23. 9. 2014, vydal správce daně dodatečný platební výměr, který byl doručen stěžovateli dne 3. 10. 2014. Tento výměr stěžovatel obdržel v posledních dvanácti měsících běhu lhůty, tudíž dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta prodloužila o jeden rok do 16. 2. 2016. Napadené rozhodnutí žalovaného z 2. 9. 2015 nabylo právní moci dne 8. 9. 2015 doručením stěžovateli, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty. Desetiletá objektivní lhůta, pokračující v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu dle § 148 odst. 5 daňového řádu, by skončila až 31. 3. 2019.

[36] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou stěžovatele, podle které nebylo možné prodloužení prekluzivní lhůty o dvanáct měsíců dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť tato lhůta, která navazovala na novou tříletou lhůtu běžící dle § 148 odst. 3 daňového řádu a podle názoru stěžovatele může jednoroční lhůta uvedená v odst. 2 uvedeného ustanovení navazovat pouze na běh původní tříleté lhůty. Stejně jako i krajský soud nepovažuje Nejvyšší správní soud tento právní názor za správný a odkazuje na podrobné odůvodnění krajského soudu obsažené na str. 30 rozsudku. Jak připouští i stěžovatel, komentářová literatura se shoduje v tom, že lhůtou, která se dle odst. 2 uvedeného ustanovení prodlužuje, je dosavadní, v ten okamžik běžící lhůta a v § 148 daňového řádu není dán žádný důvod, proč by v případě rozhodných skutečností uvedených v tomto ustanovení nemohlo docházet i opakovaně ať již k prodloužení, či přerušení nebo stavení prekluzivní lhůty s jediným limitem, že se tak musí stát za běhu objektivní desetileté lhůty (tomuto závěru odpovídá mj. i použitý vid nedokonavý „Lhůta ... se prodlužuje“ a nikoliv vid dokonavý „Lhůta ... se prodlouží“). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že možnost tohoto „řetězení skutečností“ má svůj účel, který zmínil i stěžovatel ve své stížnosti – pokud by lhůta stanovená v odst. 2 mohla prodloužit pouze původní tříletou lhůtu stanovenou v odst. 1, nebylo by prakticky možné doměřit daň, když by např. v poslední den „druhé“ tříleté lhůty běžící dle § 148 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt podal dodatečné daňové tvrzení a propadná lhůta by se o dvanáct měsíců neprodloužila. Stěžovatel sice argumentuje tím, že metodická pomůcka doporučuje správcům daně ukončit daňovou kontrolu maximálně za dva roky, avšak tento interní předpis není právním předpisem a správce daně právně nezavazuje (navíc se jedná jen o doporučení). Na uvedených závěrech nic nemění ani odkaz stěžovatele na § 141 odst. 6 a 7 daňového řádu.

[37] Namítané právní otázky, jakož i skutková zjištění žalovaného, týkající se vyhledávací činnosti správce daně, posoudil krajský soud správně a v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl. Nejsou proto naplněny důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[38] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené závěry zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. ve prospěch úspěšného žalovaného s přihlédnutím ke skutečnosti, že nebyl prokázán vznik nákladů na jeho straně nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto žalovanému nepřiznal právo na jejich náhradu a dále z důvodu neúspěchu ve věci rozhodl, že stěžovatel nemá právo na jejich náhradu.

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

V Brně dne 31. října 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu