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 27. 11. 2009, č. j. 29 Ca 46/2007 – 98,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2009, č. j. 29 Ca 46/2007 - 98 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. 7167/2001/FŘ/130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 30. 8. 2001, č. j. 174566/01/303912/2629 o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí 1998 ve výši 453 838 Kč. V odůvodnění rozsudku se zabýval krajský soud nejprve otázkou prekluze vzhledem k tomu, že se jedná o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 1998. V souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, 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, by lhůta pro vyměření daně v dané věci ve smyslu § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) uplynula posledním dnem II. čtvrtletí roku 2001. Tak by tomu tehdy, pokud by správce daně neučinil žádný úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Dne 29. 6. 1999, č. j. 128629/99/303934/265 však byla zahájena daňová kontrola i ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období, která je úkonem ve smyslu citovaného ustanovení a bezprostředně poté následovaly další úkony správce daně související se zahájenou daňovou kontrolou, např. výzva

k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. V důsledku toho začala znovu běžet tříletá prekluzívní lhůta pro vyměření daně od konce roku 1999. Tím došlo k prodloužení prekluzívní lhůty do 31. 12. 2002. Protože i před uplynutím této lhůty byly činěny úkony přerušující prekluzívní lhůtu, např. výzva správce daně ze dne 18. 4. 2002. K tomu, že takový úkon správce daně provedený v odvolacím řízení přerušuje běh prekluzívní lhůty pro vyměření daně krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, č. j 8 Afs 19/2006 - 72, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 – 73 a ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 – 81. Prekluzívní lhůta tak běžela znovu od začátku roku 2003 do konce roku 2005. Protože napadené rozhodnutí finančního ředitelství bylo vydáno dne 31. 1. 2003, stalo se tak jednoznačně před uplynutím (opakovaně prodloužené) prekluzívní lhůty. Z těchto důvodů podle krajského soudu nedošlo k uplynutí prekluzívní lhůty.

K poukazu stěžovatele na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, resp. na absenci důvodů pro zahájení daňové kontroly krajský soud uvedl, že jej nepovažuje za nepřípadný, a to primárně z toho důvodu, že Ústavní soud hodnotil konkrétní okolnosti v jím projednávaném případu, které nelze univerzálně vztáhnout na jakýkoliv jiný případ. Ostatně 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 podle krajského soudu odhlédnout od toho, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 26. 10. 2009 č. j. 8 Afs 46/2009 – 46 velmi důkladně zabýval všemi aspekty aplikace citovaného nálezu Ústavního soudu a mimo jiné 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 ve správním právu jako takové. Znamenal by totiž negaci institutu daňové kontroly. Nelze tedy 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 řádné prokázání jeho oprávněnosti.

Co se týče návrhu stěžovatele na výslech požadovaných svědků, tomu krajský soud nevyhověl, neboť z obsahu správního spisu lze učinit jednoznačný závěr o správnosti závěrů správních orgánů. Poukazoval-li stěžovatel na zákon č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“), nemohla být věc s ohledem na jeho účinnost k datu 1. 1. 2011 posuzována z hlediska tohoto zákona.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uvedl, že setrvává na svých námitkách, že nebyli vyslechnuti navržení svědci, a to jednak svědci slyšení v daňovém řízení, z jejichž výpovědí nebyly činěny závěry v jeho prospěch, a jednak svědci, kteří v daňovém řízení vůbec 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. Dále stěžovatel namítal, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s jeho argumenty obsaženými v jeho podání ze dne 9. 11. 2009 týkajícími se nemožnosti aplikace nálezu sp. zn. III. ÚS 86/99 a s argumentací týkající se přetržení prekluzívní lhůty úkony učiněnými v odvolacím řízení a v této souvislosti s jeho odkazem na daňový řád. Rozsudek krajského soudu je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění. Stěžovatel také vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že dostatečným důvodem kontroly byla skutečnost, že si uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, což neodpovídá požadavku nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. V této souvislosti odkázal na analytickou právní větu k tomuto judikátu. Správce daně musí mít nejen konkrétní podezření, ale toto musí také daňovému subjektu sdělit.

To se však nestalo. Navíc otázka konkrétního podezření byla krajským soudem zodpovězena na základě jeho vlastní úvahy bez provedení dokazování. Krajský soud rovněž opominul existenci institutu vytýkacího řízení, které lze v případě uplatnění nadměrného odpočtu v daňovém řízení využít a přimět daňový subjekt k prokázání nároku na plnění ze státního rozpočtu. Stěžovatel nevidí důvod, proč by případné zahájení daňové kontroly mělo podléhat jiným pravidlům než zahájení daňové kontroly za období, za které nedošlo k uplatnění nároku na nadměrný odpočet. Stěžovatel se neztotožňuje s postupem soudu, nejsou-li respektovány jasně formulované ústavně právní limity možností zahájení daňové kontroly. Vzhledem k tomu 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 podle ust. § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost obsahovat skutkové a právní důvody, pro které stěžovatel považuje rozhodnutí krajského soudu za nezákonné. Tomuto požadavku neodpovídá nekonkrétní námitka neprovedení výslechu navržených svědků. Finanční ředitelství je názoru, že odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu se vyčerpávajícím způsobem zabývá všemi námitkami stěžovatele a je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se prekluze práva na vyměření daně. Proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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 daň z přidané hodnoty byla stěžovateli doměřena na základě daňové kontroly, která byla u stěžovatele zahájena dne 29. 6. 1999. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, nebylo podle názoru správce daně prokázano, že by stěžovateli byly poskytnuty služby uvedené na fakturách za opravy forem od dodavatele HAŠ, v.o.s. a LEVAP, spol s r.o., protože tyto faktury nelze považovat za daňové doklady ve smyslu § 12 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). V důsledku těchto zjištění správce daně neuznal stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu ve výši 453 838 Kč u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od uvedených dodavatelů a rozhodl o vyměření daně za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 1998. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání a v rámci odvolacího řízení správce daně vyzval daňový subjekt k doložení a prokázání uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění v roce 1998. Po provedených výsleších svědků finanční ředitelství odvolání zamítlo.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu je dána tehdy, nevypořádá-li se krajský soud s některou ze žalobních námitek nebo tehdy, není-li z odůvodnění rozsudku zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce ě a proč žalobní námitky považuje za nedůvodné či vyvrácené. Z odůvodnění napadeného rozsudku je však zřejmé, že krajský soud uvedl argumentaci, z níž vyplynul jeho závěr, že uplatnění nároku na odpočet dané z přidané hodnoty je dostatečným důvodem pro zahájení daňové kontroly a také citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vycházel. Krajský soud odůvodnil, proč odmítl způsob stěžovatelovy interpretace nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 jako nepřípadnou a rovněž uvedl důvod, proč nemohl přihlédnout k daňovému řádu. Rozsudek krajského soudu tak odpovídá požadavkům přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí.

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 prekluzivní 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.

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.

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 II. čtvrtletí roku 1998 Nejvyšší správní soud již vyčerpávajícím způsobem zabýval v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 – 80. 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 4. května 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu