



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: T. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7162/2001/FŘ/130, ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 1997, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2009, č. j. 29 Ca 92/2007 - 117,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7162/2001/FŘ/130, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 8. 2001, č. j. 174487/01/303912/2629. Tímto dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 1997 ve výši 171 875 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti setrvává na dříve uvedených námitkách, že nebyli vyslechnuti navržení svědci, a to jednak svědci slyšení v daňovém řízení, z jejichž

výpovědi nebyly činěny závěry v jeho prospěch, jednak svědci nově navržení. Vzhledem k rozpornosti výpovědí a k nedostatečnému provedení výslechů nemohl soud ve věci zodpovědně a v souladu se zásadou bezprostřednosti rozhodnout. Neprovedení navržených výslechů odporuje zásadě plné jurisdikce.

Dále stěžovatel shrnuje závěry krajského soudu k zachování prekluzivní lhůty s tím, že soud nevěnoval pozornost jeho argumentům o neústavnosti zahájené kontroly. Při zahájení kontroly mu nebyl sdělen žádný důvod pro její konání, ačkoliv tato povinnost vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Krajský soud tuto otázku zodpověděl kladně, a to pouze na základě své úvahy, aniž by provedl jakékoli dokazování. Za dostatečný důvod pro zahájení kontroly považoval fakt, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, tedy nárok vyžadující ze své samotné podstaty řádné prokázání jeho oprávněnosti, nicméně stěžovatel není názoru, že by tato skutečnost byla sama o sobě způsobilá založit konkrétní pochybnost. Stěžovatel se proto neztotožňuje s postupem krajského ani Nejvyššího správního soudu, pokud nerespektují jasně formulované ústavně právní limity možností zahájení daňové kontroly. Za nepřijatelný v této souvislosti považuje odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46. Stěžovatel dále nesouhlasí ani s tím, že by úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty mohla být krajským soudem uvedená výzva správce daně v rámci odvolacího řízení ze dne 18. 4. 2002. V této souvislosti namítá její nezákonnost, a z toho důvodu má za to, že důsledkem nezákonně vydané výzvy nemůže být přerušování běhu prekluzivní lhůty. Stěžovatel tvrdí, že úkon uskutečněný správcem daně v rámci odvolacího řízení nemůže ani splňovat charakter úkonu procesní aktivity ústící ve vyměření daně. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost obsahovat skutkové a právní důvody, pro které stěžovatel považuje rozhodnutí soudu za nezákonné. Tomuto požadavku neodpovídá nekonkrétní námitka neprovedení navržených důkazů. Mínil-li tím stěžovatel výslech svědků H. a V., nebyl tento návrh obsažen ani v žalobě. Kasační stížnost je nutno v této části považovat za nepřijatelnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Pokud by se jí soud přesto věcně zabýval, žalovaný uvádí, že stěžovateli nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 1997 na vstupu ve výši 171 875 Kč, a to u deklarováných přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti HAŠ v. o. s. dle faktury č. 1/97 ze dne 21. 2. 1997 a faktury č. 2/97 ze dne 19. 3. 1997 za opravy vulkanizačních forem, neboť stěžovatel své důkazní břemeno o faktickém uskutečnění fakturovaných prací (deklarováných přijatých zdanitelných plnění) ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neunesl. Žalovaný naopak tvrdí, že skutečnosti v průběhu daňového řízení zjištěné nasvědčují tomu, že obchodní společnosti, které měly předmětné opravy realizovat, vystavovaly pouze faktury, přičemž k faktické realizaci oprav nedošlo. Za důkaz faktického provedení oprav pak nelze daňový doklad bez dalšího považovat. Skutkové a právní důvody, které žalovaného k takovému závěru vedly, jsou podrobně popsány v jeho rozhodnutí, přičemž upozornil na skutečnost, že výpovědi svědků stěžovatelem navržených nebyly opomenuty, naopak byly při rozhodování zohledněny. Žalovaný má rovněž za to, že nebyl povinen provádět všechny navržené důkazy, pouze ty,

kteře byly pro danou věc nezbytné. Pokud stěžovatel označil některé výsledky svědků za neúplné, žalovaný podotýká, že stěžovatel byl výpovědím přítomen a měl možnost je doplnit či rozšířit, čehož však nevyužil. Ve vztahu k námitce prekluze se žalovaný zcela ztotožňuje s odůvodněním krajského soudu, přičemž má za to, že se krajský soud námitkou stěžovatele zabýval vyčerpávajícím způsobem a v souladu s poslední judikaturou Nejvyššího správního soudu. Pokud žalobce tvrdí, že krajským soudem zmíněná výzva je nezákonná z důvodu neexistence pokynu odvolacího orgánu k doplnění odvolacího řízení, pak žalovaný poukazuje na své písemnosti ze dne 3. 12. 2001, č. j. 7162a/2001/FŘ/130, a ze dne 24. 4. 2002, č. j. 7162b/2001/FŘ/130, předložené soudu ve správním spise ke sp. zn. 29 Ca 120/2003, obsahující pokyny správci daně. Dále žalovaný doplňuje, že ve světle právě uvedeného má za to, že úkony provedené v odvolacím řízení naplňují podmínky úkonu aktivně ústícího ve vyměření daně, a proto splňují podmínky pro přerušeni běhu prekluzivní lhůty. Kasační stížnost navrhuje zamítnout.

Ze správního spisu vyplývá, že výše uvedená dodatečná daň byla vyměřena na základě daňové kontroly, která byla u stěžovatele zahájena protokolem o ústním jednání dne 29. 6. 1999, č. j. 128629/99/303934/265, a provedena mj. na daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 1997. Po jejím skončení vystavil správce daně výše uvedený dodatečný platební výměř, přičemž uvedenou výši daně z přidané hodnoty správce daně dodatečně vyměřil z přijatých dokladů faktura č. 1/97 ze dne 21. 2. 1997, datum uskutečnitelného zdanitelného plnění dne 21. 2. 1997, a faktura č. 2/97 ze dne 19. 3. 1997, datum uskutečnitelného zdanitelného plnění dne 19. 3. 1997, vystavených společností HAŠ v. o. s., Pardubice, za opravené formy, ze kterých si stěžovatel uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně nepovažuje za prokázané, že by stěžovateli byly poskytnuty služby uvedené na shora jmenovaných dokladech (fakturách), jimiž stěžovatel prokazuje přijatá zdanitelná plnění. Podle správce daně nelze tyto faktury považovat za daňové doklady ve smyslu § 12 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v posuzovaném období (dále jen „zákon o DPH“). Daň z přidané hodnoty na vstupu byla uplatněna v rozporu s § 19 odst. 2 téhož zákona.

V důsledku těchto zjištění správce daně neuznal uplatněný nárok stěžovatele na odpočet DPH na vstupu ve výši 171 875 Kč u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění (opravy forem) od obchodní společnosti HAŠ v. o. s. a vydal výše uvedený dodatečný platební výměř na splacení dodatečně vyměřené daně za zmíněné zdaňovací období ve výši 171 875 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměřu stěžovatel podal odvolání. V odvolacím řízení, v rámci doplnění řízení podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, správce daně výzvou ze dne 18. 4. 2002 vyzval daňový subjekt mj. k doložení a prokázání uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, které se mělo uskutečnit v roce 1997, konkrétně aby stěžovatel doložil, že opravy forem byly pro společnost Barum Continental spol. s r. o. provedeny. Správce daně rovněž požadoval, aby stěžovatel doložil průvodní listy oprav, rozpis spotřebovaného materiálu na jednotlivé zakázky, reklamační listy, faktury včetně dodacích listů či jiné evidence o předávání forem

a segmentů od společností HAŠ v. o. s., KOREX spol. s r.o. a Zbrojovky Jablunka a. s. ve vztahu k fakturám vystaveným společnosti Barum Continental spol. s r. o. Stěžovatel následně sdělil, že doklady již předložil a byly ověřitelné u jeho dodavatelů i subdodavatelů, a tudíž jsou na něm požadovány doklady nad rámec zákonné povinnosti. Vysvětlil postup při zprostředkování oprav pro Barum Continental spol. s r. o., sdělil, že formy k opravě evidoval a on sám nebyl povinen evidovat spotřebovaný materiál, stejně tak již předložil doklady k nákupům součástek a nástrojů. Po doplnění řízení o výslechy svědků žalovaný odvolání rozhodnutím ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7162/2001/FR/130, zamítl.

Nejvyšší správní soud předesílá, že krajský soud se žalobou napadající uvedené rozhodnutí žalovaného již zabýval v rozsudku ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 120/2003 - 92, který Nejvyšší správní soud dne 26. 4. 2007 zrušil svým rozhodnutím č. j. 7 Afs 80/2006 - 153 pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů a věc krajskému soudu vrátil k novému projednání. Krajský soud vydal nový rozsudek dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 92/2007 - 53, proti němuž stěžovatel opět podal kasační stížnost, již se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 9 Afs 106/2008 - 100, kterým z důvodu judikatorní změny opětovně zrušil rozsudek krajského soudu a věc tomuto soudu vrátil k novému řízení. Krajský soud v novém řízení o žalobě rozhodl v dané věci napadeným rozsudkem, kterým žalobu stěžovatele zamítl.

Krajský soud byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 9 Afs 106/2008 - 100, zavázán se zabývat v novém řízení otázkou prekluze. K této otázce krajský soud zdůraznil, že se v dané věci jedná o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 1997, přičemž je nutno posoudit prekluzivní lhůtu podle dikce § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud při přezkumu dospěl k závěru, že dne 29. 6. 1999 byla zahájena daňová kontrola, která má účinky přerušování běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 citovaného zákona. V této souvislosti poukázal i na skutečnost, že v rámci této zahájené daňové kontroly byly následně provedeny i další úkony správce daně (např. výzva správce daně ze dne 16. 7. 1999, č. j. 137295/99/303934/0265). Zahájením předmětné daňové kontroly tak došlo k znovuzahájení běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně od konce roku 1999. Nová prekluzivní lhůta tak měla končit dne 31. 12. 2002. Krajský soud však zjistil, že i před uplynutím této lhůty byly provedeny úkony přerušující běh prekluzivní lhůty, především výzva v rámci odvolacího řízení ze dne 18. 4. 2002, č. j. 89143/02/303934/6308, na základě čehož započala běžet nová prekluzivní lhůta končící až dne 31. 12. 2005. Protože napadené rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 4. 2. 2003, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty, shledal krajský soud lhůtu za zachovanou. Ve svém rozsudku se krajský soud rovněž zabýval možným dopadem nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, nicméně neshledal důvody pro jeho aplikaci. Uvedl, že Ústavní soud v citovaném nálezu hodnotil konkrétní okolnosti v jím projednávaném případě, které nelze univerzálně vztáhnout na jakýkoliv případ prostého neuvedení důvodů pro zahájení daňové kontroly, přičemž krajský soud odkázal nejen na odst. 33, resp. 36 citovaného nálezu, ale především na nedávné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 - 60, a zejména ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46. V této souvislosti upozornil i na dřívější judikaturu Ústavního soudu, ve které Ústavní soud zastával názor, ze kterého povinnost sdělit

konkrétní pochybnosti při (prvním) zahájení daňové kontroly nevyplývá. V dané věci navíc krajský soud považuje v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu za dostatečný důvod pro zahájení daňové kontroly již samotnou skutečnost, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, tedy nárok již ze své podstaty vyžadující řádné prokázání jeho oprávněnosti.

Ve vztahu k dalším žalobním námitkám učinil krajský soud obsahem svého rozsudku podstatnou část odůvodnění svého předchozího rozsudku. K žalobní námitce, že žalovaný nesprávně neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 19 zákona o DPH z uskutečněného zdanitelného plnění od dodavatelů, jakož i nesprávně posoudil daňový doklad jako nesplňující náležitosti podle § 12 odst. 2 písm. a) téhož zákona, se krajský soud vyjádřil tak, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek, za nichž lze odpočet daně z přidané hodnoty uplatnit, když neprokázal, že se jednalo o plnění ve smyslu § 19 zákona o DPH. Formálně vystavené doklady nebyly podloženy dalšími zjištěními o provedení tvrzeného plnění ani výslechy svědků.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., i když stěžovatel kasační námitky výslovně nepodřadil zákonným důvodům. Z obsahu kasační stížnosti však lze dovodit, že v otázce prekluze namítá kasační důvod nesprávného posouzení právní otázky soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a v otázce neprovedení důkazů výsledkem svědků lze spatřovat námitku jiných vad řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V první řadě se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou prekluze práva na vyměření (doměření) daně.

K této otázce se již ve skutkově obdobném případě téhož stěžovatele podrobně meritorně vyjádřil druhý senát zdejšího soudu v rozsudku ze dne 19. 10. 2010, č. j. 2 Afs 30/2010 - 177 (dostupný na www.nssoud.cz). Vzhledem k tomu, že devátý senát zdejšího soudu dospěl k totožným závěrům, odkazuje v podrobnostech na právě citované rozhodnutí a uvádí následující:

Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 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. Výjimkou jsou případy, kdy byl před uplynutím lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení; v tom případě podle odst. 2 téhož 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 a zajistil tak, že bylo rozhodnuto v jejích mezích, daňová kontrola zahájena dne 29. 6. 1999. Z protokolu

č. j. 128629/99/303934/265 je zřejmé, že se mj. vztahuje i na daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 1997.

Daňová kontrola je úkonem, který má vliv na běh lhůty předpokládaný v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), je třeba se vypořádat s právní otázkou, zda má daňová kontrola tento účinek i v případě, že při jejím zahájení nebyly daňovému subjektu sděleny konkrétní důvody a rovněž nebyly podchyceny v protokole o zahájení kontroly. Nejvyšší správní soud se touto otázkou zabýval opakovaně a podrobně se k ní vyslovil např. v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 (publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS), a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 (publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Na uvedená rozhodnutí pak navázal v rozsudcích 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, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 9 Afs 108/2009 - 43, ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 26/2010 - 163, ze dne 27. 5. 2010, č. j. 2 Afs 10/2010 - 71, ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Aps 1/2010 - 89, či ze dne 9. 9. 2010, č. j. 2 Aps 1/2010 - 156 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz).

Podrobněji lze poukázat zejména na argumentaci Nejvyššího správního soudu uvedenou v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, kde se v obecné rovině rovněž vyjádřil k otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu. V daném rozsudku uvedl, že „*právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva.*“ V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dále cituje z nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007, dle něhož „*obecný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkové obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v přípodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře.*“

Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, vyšel ze svého rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, podle kterého „*jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve vyjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto*

tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevyporádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevyporádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil.“

V návaznosti na tato východiska dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, k závěru, že nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevyporádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, 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.“* Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud má proto v nyní projednávané věci za to, že z právě předestřených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu.

Připomenout lze i usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 9. 2010, sp. zn. III. ÚS 2357/10, v němž posuzoval rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný poté, kdy jeho předchozí rozsudek byl Ústavním soudem zrušen právě z důvodů nezkoumání prekluze. Ústavní stížnost stála na námitce nerespektování podmínek pro zahájení daňové kontroly, která měla být zahájena pouze formálně. Ústavní soud zde akceptoval, že se Nejvyšší správní soud řádně zabýval prekluzí a daňovou kontrolu posuzoval v kontextu celého daňového řízení; v tom neshledal libovůli, nelogičnost ani nekonzistentnost.

Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. výše citovaná rozhodnutí) považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy. Naproti tomu vytýkácí řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytýkácího 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 dle § 43 zákona o správě daní a poplatků sdělit

tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102).

V daném případě u zahájení daňové kontroly Nejvyšší správní soud neshledal znaky nezákonnosti ani šikanózního postupu správce daně vůči stěžovateli, daňová kontrola nebyla ani zahájena formálně na hranici prekluzivní lhůty. Daňová kontrola vyústila ve vydání dodatečného daňového výměru, a to v zákonné lhůtě. Přestože proti dodatečnému platebnímu výměru bylo podáno odvolání, přičemž podle konstantní judikatury tohoto 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) musí být daň ve lhůtě stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků vyměřena či doměřena pravomocně, tedy v dané době musí rozhodnutí odvolacího orgánu nabýt právní moci, shledal Nejvyšší správní soud lhůtu v daném případě zachovanou, neboť i v průběhu odvolacího řízení žalovaný činil úkony, které měly vliv na běh lhůty. Především učinil výzvu ze dne 18. 4. 2002, č. j. 89143/02/303934/6308, kterou je nutno považovat za úkon směřující k doměření daně, tedy za úkon přerušující prekluzivní lhůtu. Tímto úkonem tedy začala prekluzivní lhůta znovu běžet, přičemž její konec dopadal na den 31. 12. 2005. Napadené rozhodnutí žalovaného však nabylo právní moci již dne 4. 2. 2003, tedy téměř dva roky před jejím skočením, daň tedy byla doměřena pravomocně v prekluzivní lhůtě.

Pokud stěžovatel namítá, že výše uvedená výzva ze dne 18. 4. 2002 byla učiněna nezákonným způsobem, neboť ji učinil správce daně, který dle stěžovatele k takovému úkonu nebyl pověřen odvolacím orgánem ve smyslu § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, je nutno tuto námitku považovat za lichou. Ze správního spisu totiž vyplývá, že žalovaný správci daně ve smyslu § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků uložil, aby doplnil výsledky daňového řízení na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí roku 1997 a roku 1998 (listina ze dne 3. 12. 2001, č. j. 7162a/2001/FŘ/130). Správce daně na základě uvedené listiny zaslal stěžovateli předmětnou výzvu, v níž stěžovatele vyzval, aby prokázal, že v roce 1997 bylo provedeno přijaté zdanitelné plnění a aby tyto skutečnosti stěžovatel doložil.

Ve výše uvedeném postupu zdejší soud neshledal žádného pochybení ze strany správních orgánů. Zároveň v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, konstatuje, že předmětná výzva učiněná správcem daně v odvolacím řízení, tj. správním orgánem I. stupně, je úkonem přerušujícím prekluzivní lhůtu. Ve zmiňovaném usnesení rozšířeného senátu bylo totiž uvedeno, že *„odvolací 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 prekluzivní 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 prekluzivní lhůty“.

Stěžovatel dále namítá, že soud pochybil, pokud neprovedl výslechy jím navržených svědků. Tato kasační námitka skutečně není dostatečně konkrétní a neodpovídá požadavkům na skutkové a právní vymezení kasační námitky ve smyslu § 106 odst. 1 s. ř. s. Tomu by odpovídalo vymezení, kteří svědci a kdy byli k výslechu soudem navrženi, k jakým skutečnostem měli být slyšeni a jaký byl důsledek nevyhovění těmto návrhům. Je vyloučeno, aby stěžovatel konkretizoval kasační námitku vyjádřením, že setrvává na svých námitkách o nevyšlechnutí svědků bez další konkretizace, neboť takovou argumentaci nelze považovat za jasnou a srozumitelnou, a to především proto, že se v daném případě jednalo o výslechy více svědků. Ze všech těchto důvodů se proto Nejvyšší správní soud nezabýval takto uplatněnou námitkou vad řízení, kterou měl být naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Pro úplnost je nutno uvést, že návrhem stěžovatele na přerušení řízení ze dne 10. 8. 2010 se soud nezabýval, neboť výsledek řízení vedeného u Ústavního soudu, na které stěžovatel odkazuje, nemůže mít s ohledem na shora uvedené závěry zdejšího soudu týkající se ústavnosti daňové kontroly vliv na rozhodnutí dané věci.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., 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 soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 24. listopadu 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu