



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. T.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2017, č. j. 29 Af 86/2012 - 233,

takto:

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutími Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 6. 2012, č. j. 9832/12-1301-708772, č. j. 9833/12-1301-708772, č. j. 9835/12-1301-708772, č. j. 9836/12-1301-708772, č. j. 9837/12-1301-708772 a č. j. 9838/12-1301-708772, byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu Ivančice ze dne 1. 6. 2011, č. j. 41302/11/294971700870, č. j. 41312/11/294971700870, č. j. 41439/11/294971700870, č. j. 41440/11/294971700870, č. j. 41444/11/294971700870 a č. j. 41448/11/294971700870. Uvedenými platebními výměry byla žalobkyni za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006 a 1. a 3. čtvrtletí roku 2007 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 6 305 987 Kč; třemi posledně uvedenými platebními výměry byla žalobkyně současně vyrozuměna o povinnosti uhradit penále v celkové výši 1 151 654 Kč.

[2] Nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo ke dni 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního úřadu v Ivančicích se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj a nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. Pro zjednodušení proto v dalším textu tohoto rozsudku výraz „žalovaný“

označuje jak Finanční ředitelství v Brně, tak Odvolací finanční ředitelství a výraz „správce daně“ Finanční úřad v Ivančicích i Finanční úřad pro Jihomoravský kraj.

[3] Žalobkyně napadla shora uvedená rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně žalobou; krajský soud ji rozsudkem ze dne 30. 10. 2017, č. j. 29 Af 86/2012 - 233, zamítl.

[4] Krajský soud předně neshledal důvodnou námitku porušení práva žalobkyně na zákonného soudce. Uvedl, že předmětná věc byla senátu 29 Af přidělena v souladu s platným rozvrhem práce pro rok 2012; není přitom v rozporu se zákonem, pokud je nápad na soudu rozdělován vedoucí soudní kanceláře, neboť tato osoba tak činí v souladu s rozvrhem práce a přidělování napadlých věcí konkrétním soudním oddělením musí někdo fyzicky dělat.

[5] K návrhu žalobkyně, aby soud zastavil řízení pro uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně, krajský soud uvedl, že pro stanovení daně je podstatné, aby daň byla orgány finanční správy pravomocně stanovena v průběhu prekluzivní lhůty. Tuto otázku správní soud zkoumá, ale běh prekluzivní lhůty na něj nikterak nedopadá.

[6] Poté krajský soud konstatoval, že se nemohl zabývat tvrzeními uplatněnými žalobkyní v bodech III. až VI. podání ze dne 20. 5. 2014, v bodě IV. podání ze dne 27. 11. 2015 a v podání ze dne 12. 4. 2016. Jednalo se totiž o tvrzení, kterými žalobkyně rozšířila žalobu, avšak učinila tak více než rok a půl po uplynutí zákonné lhůty k jejímu podání.

[7] Krajský soud dále neshledal důvodnou námitku nedoručení napadených správních rozhodnutí žalobkyni, resp. jejímu právnímu zástupci. Správní spis obsahuje originály doručenek, podle nichž napadená rozhodnutí byla doručena dne 6. 8. 2012 zástupci žalobkyně Ing. X a dne 20. 8. 2012 přímo žalobkyni - oba je převzali osobně. Námitka žalobkyně, že čísla jednacích byla na doručenkách dopsána rukou, je výrazně oslabena tím, že již dne 20. 8. 2012 podala správní žalobu, k níž všechna napadená rozhodnutí přiložila; je tedy zřejmé, že se s napadenými rozhodnutími seznámila. S ohledem na § 51 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), tak soud neměl pochyb o doručení napadených rozhodnutí jak žalobkyni, tak zejména jejímu zástupci. Z tohoto důvodu též neprováděl dokazování podacím listem České pošty, ani přípisem Ing. X ze dne 7. 8. 2012. Žalovaný podle názoru krajského soudu reagoval i na skutečnost hospitalizace zástupce žalobkyně, když nad rámec své povinnosti doručil napadená rozhodnutí také přímo žalobkyni.

[8] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou místní nepřislušnosti Finančního úřadu Brno III k provedení daňové kontroly. Konstatoval, že vzhledem k tomu, že žalobkyně měla dříve sídlo v obvodu jeho působnosti a tento správce daně v okamžiku vydání pověření k provedení daňové kontroly ji už nějakou dobu prováděl, bylo odůvodnění tohoto pověření, podle kterého tento správce daně provede daňovou kontrolu rychleji a hospodárněji, zcela legitimní a dostatečné. Žalobkyně byla o existenci pověření opakovaně informována a bylo jí sděleno, že do něj může nahlédnout. Krajský soud dále poukázal na to, že žalobkyně měla možnost brojít proti způsobu provádění daňové kontroly zásahovou žalobou podle § 82 a násl., zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tento způsob ochrany ovšem nevyužila. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, krajský soud rovněž zdůraznil, že žaloba proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. není procesním nástrojem k přezkumu zákonnosti daňové kontroly jako takové; v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola zkoumána toliko z hlediska, zda jsou zjištěny z ní plynoucí zákonným a dostatečně vypovídajícím a spolehlivým podkladem pro doměření daně. Krajský soud proto uzavřel, že daňová kontrola předmětných zdaňovacích období byla u žalobkyně provedena správcem daně, který k ní byl pověřen obsahově dostatečným aktem žalovaného.

pokračování

[9] Podle krajského soudu neobstojí ani námitka prekluze práva správce daně stanovit daň. Daňová kontrola byla zahájena dne 10. 12. 2008, z ničeho přitom neplyne, že by správce daně tento úkon učinil pouze za účelem prodloužení běhu prekluzivní lhůty. Při zahájení daňové kontroly správce daně kladl zástupci žalobkyně cílené otázky a vyzval žalobkyni k předložení účetních a daňových podkladů a evidencí. Na žádost žalobkyně byla pro předložení požadovaných podkladů stanovena lhůta do 15. 1. 2009. V souladu s tehdy účinným § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), měla prekluzivní lhůta uplynout dne 31. 12. 2011. Vzhledem k tomu, že do tohoto data správce daně vydal dodatečné platební výměry, prodloužila se prekluzivní lhůta o další rok, tedy do 31. 12. 2012, a to v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu. Do posledně uvedeného data žalovaný rozhodl o odvoláních žalobou napadenými rozhodnutími; daňová povinnost žalobkyně tak byla v rámci prekluzivní lhůty stanovena pravomocně. Krajský soud dále uvedl, že je vázán nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, ve kterém nebyl shledán rozpor § 264 odst. 4 daňového řádu s ústavním pořádkem. Důvodem, pro který by soud neměl aplikovat § 148 odst. 2 písm. b) a § 264 odst. 4 daňového řádu, není ani žalobkyní odkazovaný rozsudek Soudního dvora EU ze dne 23. 2. 2006, ve věci C-201/04, *Belgický stát proti Molenbergnatie NV* (dále jen „rozsudek ve věci *Molenbergnatie*“), neboť se jedná o rozhodnutí dřívější a závěry Ústavního soudu se s ním implicitně vypořádávají. Z citovaného nálezu ani neplyne, že by Ústavní soud zpochybnil ústavnost institutu prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a ani krajský soud pro takový závěr žádné důvody nenalezl. Na závěru, že v projednávané věci žalovanému před vydáním napadených rozhodnutí neuplynula prekluzivní lhůta, ničeho nemění ani trvání daňového řízení; případným průtahům se ostatně žalobkyně mohla bránit i soudně.

II. Obsah kasační stížnosti

[10] Proti tomuto rozsudku nyní brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností, kterou opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) s. ř. s.

[11] Stěžovatelka předně poukazuje na zásadní vadu řízení před krajským soudem, kterou spatřuje ve skutečnosti, že elektronicky podaná žaloba ze dne 20. 8. 2012 nebyla doručena v kompletním znění. Z prostého porovnání textu žaloby, jak byl podán elektronicky, s textem žaloby, který je založen ve spise krajského soudu je zřejmé, že byla doručena jen část žaloby končící na str. 4 v půli věty, dále chybí strany 5 až 10, obsahující mimo jiné meritorní žalobní body; petit žaloby (str. 11) je v podání založeném u krajského soudu naopak zachován. K tomu stěžovatelka odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 1911/11, ze kterého se podává, že prokážou-li stěžovatelé věrohodně, že dokumenty tvrzeného obsahu odeslali prostřednictvím veřejné datové sítě příslušnému soudu, je v nich obsažené procesní podání projednatelné i v případě, že podání soudu nebylo doručeno v úplné podobě. Stěžovatelka proto postup krajského soudu, který se nevypořádal s jejími žalobními tvrzeními uplatněnými v podáních ze dne 20. 5. 2014, 27. 11. 2015 a ze dne 12. 4. 2016 pro jejich opožděnost, shledává rozporným s principy spravedlnosti. Krajský soud neučinil žádné kroky směřující ke zjištění možných poruch v systému doručování přes elektronickou podatelnu, přestože stěžovatelka ve svých podáních uvedla rozhodné skutečnosti svědčící o úplnosti elektronického podání a navrhla i relevantní důkazy. Soudu došlo podání zjevně neúplné, končící uprostřed věty, které oprávněně vzbuzovalo pochybnosti o správnosti elektronického přenosu dat. Postup, jímž by soudu zaslala neúplné neodůvodněné podání, přestože v okamžiku jeho odeslání měla k dispozici připravenou verzi v plném rozsahu, o čemž svědčí i doložené úplné znění žaloby, by postrádal logiku. Krajský soud tudíž založil negativní úsudek o rozsahu a včasnosti uplatněných žalobních bodů na zjevné neúplnosti elektronického podání způsobené závadou ve veřejné síti. Zdůraznila také, že na formuláři elektronického podání žaloby ze dne 20. 8. 2012

upozornuje Ministerstvo spravedlnosti, že následující den bude provedena technická údržba sítě. Následně stěžovatelka citovala část žaloby, která krajskému soudu nebyla doručena s tím, aby byla považována za odůvodnění kasační stížnosti. Ke kasační stížnosti také přiložila náhled vyplněného formuláře (žaloby) ve webové aplikaci „ePodatelna“, e-mail potvrzující doručení elektronického podání (žaloby) krajskému soudu a údajně plné znění textu žaloby.

[12] Stěžovatelka dále nesouhlasí s krajským soudem v otázce posouzení námitky porušení práva na zákonného soudce. Poukazuje na náleze Ústavního soudu ze dne 15. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 2769/15, z něhož plyne, že rozhodnutí o přidělení či přerozdělení věci nelze přenechat na soudním funkcionáři, neboť takové opatření ohrožuje nezávislost soudců a zbavuje účastníky účinné ochrany proti účelové manipulaci a zneužití diskrece. Odůvodnění krajského soudu, že přidělování věci v konkrétním soudním oddělení musí někdo fyzicky dělat, nepovažuje za přesvědčivé vysvětlení toho, proč posledně uvedený náleze nelze na věc aplikovat, a to tím spíše proto, že Ústavní soud v usnesení ze dne 25. 9. 2017, sp. zn. IV. ÚS 955/17, považuje otázku zákonnosti přidělování věci senátu 29 Krajského soudu v Brně za stále otevřenou a přenechává ji obecnému soudu. Stěžovatelka dále poukazuje na skutečnost, že členem senátu 29 Af, který rozhodoval všechny žaloby podané stěžovatelkou proti rozhodnutím žalovaného, je Mgr. X, bývalý pracovník Finančního ředitelství.

[13] Stěžovatelka také zopakovala svůj rozbor závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 a jeho dopadů na danou věc, který učinila v podání ze dne 27. 11. 2015, a na který odkazoval také krajský soud v napadeném rozsudku. Podle jejího názoru se krajský soud s tam uvedenými závěry dostatečně nevypořádal. Stěžovatelka má za to, že shora citovaný náleze s konečnou platností neřeší právní otázku prekluze práva stanovit daň a ústavně konformní interpretace § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu. Tvrdí, že s ohledem na absenci interpretativního výroku tohoto nálezu je obecným soudům otevřen široký prostor pro uvážení o konkrétních okolnostech případu, tedy i k posouzení materiální správnosti citovaných ustanovení daňového řádu. Stěžovatelka taktéž zpochybňuje dodržení zásady legitimního očekávání, o něž Ústavní soud opřel shora uvedený náleze. Podle jejího názoru je zdaňovací období nutno interpretovat v širším smyslu jako období, v němž ještě může dojít ke změně daňové povinnosti, lhostejno zda z vůle daňového subjektu či správce daně. Tato úvaha by měla být pro obecné soudy vodítkem k posouzení legitimního očekávání daňového subjektu. Nadto ještě dlouho po zveřejnění nové právní úpravy utvrzovala rozhodnutí nejvyšších soudních instancí – jakožto pramen práva – daňové subjekty v přesvědčení, že na běh hmotněprávních prekluzivních lhůt pro stanovení daně započatých před účinností daňového řádu nelze novou právní úpravu aplikovat (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218); na tomto přesvědčení daňové subjekty stavěly i svůj postup v daňovém řízení i v řízeních ve správním soudnictví. Z tohoto pohledu by měly být posuzovány intertemporální účinky nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 *pro futuro*, a nikoliv ve věcech již „rozběhlých“. Stěžovatelka tomuto nálezu dále vytýká, že se nezabýval principem proporcionality a že je v rozporu s principy rovnosti a zákazu diskriminace, neboť zasahuje pouze vybranou skupinu daňových subjektů, které měly tu „smůlu“, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně nestačila v jejich případě doběhnout do 31. 12. 2010. Z kontextu tohoto nálezu plyne, že ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu má dát správci daně prostor pro odstranění důsledků jeho liknavosti. Takový výklad však nelze připustit. Je nutné v každém případě posoudit, zda správce daně dostal své povinnosti rozhodnout v přiměřené lhůtě; to je úkolem obecných soudů. Stěžovatelka se v této souvislosti dovolává právního názoru uplatněného v disentaním stanovisku k citovanému nálezu. Nálezu dále vytýká inklinování k legalistickému pojetí práva a odklon od pojetí práva jako prostředku ochrany obecné spravedlnosti v duchu teorie zdání spravedlnosti (ve smyslu rozsudků Evropského soudu pro lidská práva ze dne 30. 10. 1991, *Borgers proti Belgii*, č. stížnosti 12005/86, odst. 24, či ze dne 12. 5. 2005, *Öcalan proti Turecku*, č. stížnosti 46221/99). Závěrem stěžovatelka

pokračování

zdůrazňuje přednost zásady materiální správnosti daňového řízení před fiskálními zájmy státu a zásady zákonnosti a přiměřenosti. Trvá na tom, že náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 otevřel obecným soudům široký prostor pro nalézání práva ve věci aplikace shora uvedených ustanovení daňového řádu.

[14] Stěžovatelka je dále přesvědčena, že meze aplikace a interpretace nové právní úpravy jsou dány zákazem retroaktivity, o který se opírá i důvodová zpráva k pozměňovacímu návrhu § 264 odst. 4 daňového řádu. Smysl a účel sporných § 148 odst. 2 písm. b) a § 264 odst. 4 daňového řádu, tj. vyhnout se výkladovým problémům při přechodu ze staré úpravy na novou, je tedy omezen zákazem retroaktivity a obecné soudy jsou povinny posoudit, zda byl správce daně oprávněn použít novou právní úpravu. Porušil-li správce daně v průběhu daňového řízení základní zásady daňového řízení stanovené v § 2 ZSDP nebo v části první hlavě II daňového řádu tak, že to mohlo mít za následek uplynutí prekluzivní lhůty, nelze jeho postup klást k tíži daňovému subjektu, a tím spíše to nelze brát jako důvod pro použití nové právní úpravy. Takový postup by byl v rozporu se zásadou *ex iniuria ius non oritur*, jelikož v jeho důsledku by byl daňový subjekt sankcionován za neschopnost správce daně vést řádně daňovou kontrolu.

[15] Jak konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18. 2. 2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08, výkon veřejné moci nesmí být bezúčelný a bezobsažný; pokud orgán veřejné moci svým jednáním nesleduje určitý předvídatelný a racionálně zdůvodnitelný účel, pro který mu byla určitá pravomoc a kompetence svěřena, vykonává je *ultra vires*. Jelikož Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 při abstraktním posuzování ústavnosti napadeného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu neprovedl test proporcionality, zavázal obecné soudy ke zkoumání, zda v konkrétním případě nedošlo k porušení základních zásad daňového řízení či zákazu diskriminace konkrétního daňového subjektu. Stěžovatelka k tomu cituje z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11-2, č. 220/2012 Sb., z něhož se podává, že soudy jsou povinny „udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složitě“. Dále odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, podle něhož je soud povinen se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu zákona, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s jeho účelem a smyslem. Závěr o zákonnosti rozhodnutí správce daně o použití § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu lze tudíž podle stěžovatelky postavit pouze na předpokladu, že jeho postup odpovídal účelu citovaných ustanovení, a nikoliv na tom, že jej správce daně použil k nápravě následků své vlastní liknavosti a chyb v řízení tomuto rozhodnutí předcházejícím.

[16] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěry důvodové zprávy k § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, že prodloužením prekluzivní lhůty není neúměrně zasahováno do práv daňových subjektů. Tvrdí, že aplikace § 148 odst. 2 daňového řádu na lhůty, jež započaly před účinností daňového řádu, se ocitá *ultra vires*, a to bez ohledu na znění § 264 odst. 4 daňového řádu.

[17] Stěžovatelka také uvádí, že v podání ze dne 21. 11. 2012 poukazovala na neodůvodněné průtahy daňového řízení, přičemž tuto právní argumentaci nepovažuje za rozšíření žalobních důvodů, stejně jako argumentaci uvedenou v čl. III., IV., V. a VI. podání ze dne 20. 5. 2014. K nesprávnému úřednímu postupu spočívajícímu v nepřiměřené délce řízení stěžovatelka odkazuje na četnou judikaturu Nejvyššího soudu (stanovisko ze dne 13. 4. 2011, Cjpn 206/2010, rozhodnutí ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 30 Cdo 656/13) a Ústavního soudu (mj. nálezy ze dne 7. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 391/07, ze dne 5. 10. 2011, sp. zn. I. ÚS 1531/11, či ze dne 6. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 1572/11). Zdůrazňuje, že povinnost postupovat bez zbytečných průtahů a rozhodovat v přiměřených lhůtách je zakotvena v § 7 a § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu; ve smyslu § 264 odst. 1 daňového řádu je přitom třeba vnímat daňové řízení jako celek. Dobu obvyklou pro rozhodnutí pak upravují například pokyny řady D (např. D-144 či D-125), jakož i ustálená správní praxe. Ze správního spisu je zcela zřejmé, že správce daně tuto dobu

několikanásobně překročil, aniž by k tomu měl jakýkoliv relevantní důvod a zároveň i obligatorní povolení nadřízeného orgánu. Stěžovatelka podotýká, že správce daně u ní od roku 1996 do roku 2010 prakticky nepřetržitě prováděl kontrolní činnost, stejně jako u společnosti G & C Pacific, a. s., jež je obchodním partnerem téměř všech obchodních transakcí, které jsou předmětem napadených rozhodnutí. Správce daně tak byl průběžně informován o komplexním stavu jejího hospodaření, a neměl proto nejmenší důvod k tomu, aby s vydáním prvoinstančních rozhodnutí otálel celých 32 měsíců. Nepřiměřenou délkou daňového řízení byla stěžovatelka diskriminována oproti daňovým subjektům, u nichž proběhla kontrolní činnost v přiměřených lhůtách.

[18] Stěžovatelka má také za to, že daňová povinnost, která jí byla stanovena má tzv. „*rdousící efekt*“; soud by tedy při posouzení možnosti aplikace nové právní úpravy měl přihlédnout k její komplexní majetkové situaci.

[19] Další námitkou stěžovatelka brojí proti závěru krajského soudu, že zahájení daňové kontroly nebylo samoučelné, tzn., že nesledovalo toliko prodloužení prekluzivní lhůty. Cílené dotazy správce daně při zahájení daňové kontroly totiž směřovaly do okolností, které již znal ze své předchozí kontrolní činnosti, kterou u stěžovatelky prováděl již od roku 1996. Stěžovatelka tak trvá na tom, že tento postup byl jednáním „*na oko*“. V průběhu daňové kontroly činil správce daně úkony s několikaměsíčními prodlevami. V důsledku déle než pět let trvajícího soudního řízení před krajským soudem bylo soudní rozhodnutí o daňové povinnosti stěžovatelky vydáno až po uplynutí objektivní nepřekročitelné lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu, čímž se stal soudní přezkum rozhodnutí daňových orgánů pouze formálním, nikoli však materiálním výkonem spravedlnosti ve smyslu čl. 90 Ústavy (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109).

[20] Stěžovatelka spatřuje pochybení krajského soudu dále v tom, že se nedostatečně vypořádal s jejím odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Molenbergnatie*. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 - 63, podle něhož jsou daňové orgány povinny správně interpretovat unijní právo, které je nadřazeno právu vnitrostátnímu. Nesouhlasí se závěry krajského soudu, že se Ústavní soud ve svém nálezu s předmětným rozsudkem ve věci *Molenbergnatie* implicitně vypořádal a cituje z judikatury Ústavního soudu a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2013, č. j. 9 Afs 80/2012 - 48, který citovaný rozsudek Soudního dvora EU reflektuje. Závěrem této námítky navrhuje soudu položit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku přípustnosti aplikace § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu v případě § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Opodstatněnost tohoto návrhu opírá o nález Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2010, sp. zn. II. ÚS 2504/10, z něhož se podává, že nepoložení předběžné otázky soudem poslední instance může vést k porušení práva na zákonného soudce. Stěžovatelka v souvislosti s touto námitkou doložila také svou Stížnost k Evropské komisi na porušení práva Evropské unie.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[21] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný v plném rozsahu odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se zcela ztotožnil. Námitku nedoručení části žaloby považoval za účelovou a uvedl, že stěžovatelka je povinna své tvrzení o řádném elektronickém odeslání žaloby v tvrzeném rozsahu prokázat; tato povinnost vyplývá i z nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1911/11, na který stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje. Stěžovatelka však žádné dokumenty o řádném odeslání žaloby tvrzeného rozsahu nepředložila. Obsahem podání ze dne 20. 5. 2014, 27. 11. 2015 a 12. 4. 2015 bylo i nepřipustné rozšíření žaloby po lhůtě, z tohoto důvodu se soud nemohl opožděnými tvrzeními stěžovatelky zabývat. Nedokončená věta v žalobě je podle žalovaného běžná, součástí žalob jsou často různé překlepy a nedostatky, nelze z toho

pokračování

však mít vždy za to, že podání není úplné. Návrh stěžovatelky na zařazení chybějícího textu žaloby do odůvodnění kasační stížnosti žalovaný považuje za nepřipustný.

[22] Žalovaný dále odmítá názor stěžovatelky, že daň jí byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty. Podle § 47 ZSDP, účinného do 31. 12. 2010, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt zpraven o tomto úkonu. Daňový řád pak v § 264 odst. 4 stanoví přesná pravidla, kdy a jak je nová právní úprava aplikovatelná. Podle žalovaného není v právním řádu obecně vyloučeno, aby nová právní úprava zasáhla do již existujících vztahů. Pokud by měl každý subjekt zabezpečeno, že nedojde ke změně pravidel v jeho věci, vedlo by to ke zkostnatění právního řádu, což by bylo v rozporu s pojetím práva jako dynamického společenského systému. Žalovaný připomíná, že v této souvislosti je třeba rozlišovat mezi retroaktivitou pravou a nepravou. Zatímco pravá retroaktivita je přípustná pouze ve prospěch adresátů normy, nepravá retroaktivita není považována za retroaktivitu v pravém slova smyslu, a zákaz *lex retro non agit* se na ni tudíž nevztahuje. Žalovaný dále souhlasí s názorem krajského soudu, že z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 nevyplývá, že by Ústavní soud zpochybnil ústavnost institutu prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně (§ 148 odst. 2 daňového řádu), a že ani ze žalobních námitek takové závěry nebylo možné dovodit. Stěžovatelka namítala konkrétní porušení základních zásad daňového řízení teprve v kasační stížnosti. Žalovaný pak jakékoli porušení těchto zásad odmítá. Pokud jde o délku daňového řízení, mohla se jí stěžovatelka bránit soudně, to ovšem neučinila.

[23] Dále žalovaný zřekapituloval skutečnosti, které měly vliv na běh prekluzivních lhůt pro předemtná zdaňovací období. Běh každé z tříletých prekluzivních lhůt byl přerušen zahájením daňové kontroly dne 10. 12. 2008 (viz protokol o ústním jednání). Každá lhůta tak běžela znovu od 31. 12. 2008 a měla skončit dne 31. 12. 2011. Tyto skutečnosti zůstaly zachovány i po účinnosti daňového řádu, tj. po 1. 1. 2011. Nové skutečnosti bylo třeba posuzovat již podle daňového řádu. Podle § 148 odst. 2 písm. b) tohoto zákona, pokud bylo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně daňovému subjektu oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, prodlužuje se lhůta pro stanovení daně o 1 rok. Rozhodnutím o stanovení daně podle § 147 odst. 1 se rozumí i dodatečný platební výměr. Jelikož dodatečné platební výměry byly stěžovatelce doručeny 13. 6. 2011, byly naplněny podmínky stanovené v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a prekluzivní lhůta se prodloužila do 31. 12. 2012. Před uplynutím této lhůty vydal žalovaný žalobou napadená rozhodnutí, stěžovatelčina daňová povinnost tudíž byla pravomocně stanovena v zákonem stanovené prekluzivní lhůtě. Podle žalovaného se pak krajský soud s podstatou této žalobní námítky řádně vypořádal.

[24] Žalovaný rovněž nevidí žádný důvod pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU; plně se ztotožnil s krajským soudem, že závěry rozsudku ve věci *Molenbergnatie* byly shora citovaným nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 překonány.

[25] Co se týče námítky účelovosti daňové kontroly, žalovaný odkazuje na protokol o ústním jednání ze dne 10. 12. 2008, z něhož plyne, že daňová kontrola byla fakticky zahájena. V žalobě stěžovatelka navíc neuvedla žádný konkrétní důvod, proč by daňová kontrola neměla být fakticky zahájena. Ve zbytku cituje z odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž zcela souhlasí.

[26] K námitce proti složení senátu 29 Af, tedy skutečnosti, že jeho členem byl bývalý pracovník žalovaného, žalovaný uvedl, že samotné předchozí zaměstnání samo o sobě nezakládá důvod k pochybnostem o nestrannosti tohoto soudce. Měla-li stěžovatelka pochybnosti o podjatosti Mgr. X, mohla je uplatnit k výzvě krajského soudu, jíž byla seznámena se složením

senátu. S odkazem na nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 370/04 žalovaný podotkl, že reálné pochybnosti o nepodjatosti soudce může vyvolat pouze konkrétní tvrzení účastníka řízení týkající se vztahu soudce k projednávané věci, jejím účastníkům a zástupcům. Toliko obecné či subjektivní přesvědčení stěžovatelky není dostačující.

[27] V doplnění kasační stížnosti ze dne 5. 6. 2018 stěžovatelka citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85. Závěr tam vyslovený je podle jejího názoru zcela nepochybně aplikovatelný i na její případ, neboť subjektivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu je lhůtou hmotněprávní, stejně jako objektivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 tohoto zákona, k níž se vyjadřuje citovaný rozsudek v tom smyslu, že pokud započala běžet ještě před účinností daňového řádu, je třeba ji posuzovat podle dosavadních právních předpisů. Stěžovatelka tak očekává, že se Nejvyšší správní soud s její argumentací ve světle shora uvedeného rozsudku náležitě vypořádá, neboť má za to, že právě uvedený názor a názor krajského soudu nemohou vedle sebe obstát.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

IV.1. Námitka porušení práva na zákonného soudce

[30] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou porušení práva na zákonného soudce. Shledal-li by totiž, že soud byl nesprávně obsazen, nebo že ve věci rozhodoval vyloučený soudce, pozbylo by smyslu zabývat se dalšími kasačními námitkami a rozsudek krajského soudu by musel být bez dalšího zrušen pro naplnění kasačních důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. c) respektive d) s. ř. s.

[31] Stěžovatelka spatřovala vadu řízení před krajským soudem v tom, že rozdělováním věci na úseku správního soudnictví byla pověřena vedoucí soudní kanceláře a že rozvrh práce neobsahoval výslovné pravidlo pro určení tříčlenného senátu pro rozhodování jednotlivých věcí. Nejvyšší správní soud si je vědom závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 2769/15, po zhodnocení všech podstatných okolností však tuto námitku shledal nedůvodnou.

[32] Se stěžovatelkou lze souhlasit potud, že rozvrh práce nesplňoval standardy formulované ve shora citovaném nálezu. To ovšem neznamená, že způsob sestavení konkrétního senátu byl *a priori* nezákonný. Je především třeba mít na paměti, že nálezu sp. zn. I. ÚS 2769/15, byl vydán až tři roky po zahájení řízení před krajským soudem v projednávané věci. Na způsob sestavování tříčlenného panelu z vícečlenného soudního oddělení je tudíž nutno nahlížet optikou tehdejší zavedené praxe, která byla v rozhodné době soudy běžně praktikována a nevyvolávala žádné apriorní pochybnosti o vhodnosti takto nastavených pravidel. Je zcela pochopitelné, jestliže dlouhodobě praktikovaný postup, na němž není obecně shledáváno nic problematického, který není nijak relevantně zpochybňován a jenž je činěn v dobré víře v to, že je správný, je obecně vnímán jako zákonný. Jelikož současně stěžovatelka neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, v nichž by bylo možné spatřovat účelovost praktikovaného postupu, indikující možnost ovlivňovat osoby zákonných soudců v jednotlivých věcech, lze ve světle výše uvedeného

pokračování

konstatovat, že postup přidělování věci na správním úseku krajského soudu byl sice nevhodný, nikoli však bez dalšího nezákonný.

[33] Krom toho je pro posouzení této námitky třeba zohlednit také specifické okolnosti, které v rozhodné době panovaly v soudním oddělení 29 A, Af a Na Krajského soudu v Brně. Ke dni zahájení řízení o žalobě, tj. 21. 8. 2012, se uvedené oddělení skládalo z pěti soudců, a to z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a členů senátu JUDr. Evy Lukotkové, JUDr. Kateřiny Mrázové, Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Tomáše Foltase. Z předmětného rozvrhu práce ve znění jeho pozdějších změn dále mimo jiné plyne, že k uvedenému dni byly dvě soudkyně - JUDr. Eva Lukotková a JUDr. Zuzana Bystřická též samosoudkyněmi ve specializovaných agendách Ad a Az a JUDr. Tomáš Foltas byl místopředsedou krajského soudu. Je tedy zřejmé, že početnější obsazení předmětného senátu nebylo výsledkem libovůle vedení soudu, ale šlo o racionální opatření, sledující zajištění chodu tohoto senátu v situaci, kdy dvě jeho soudkyně současně vykonávaly též jinou, specializovanou agendu (což vylučovalo jejich plné vytížení v rámci senátního rozhodování) a jeden soudce zastával funkci místopředsedy soudu, s čímž je spojen snížený podíl na vlastní rozhodovací činnosti. Nejvyšší správní soud má za to, že tyto skutečnosti významně odlišují nyní projednávanou věc od případu, kterým se zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 2769/15 ve věci rozvrhu práce na Krajském soudě v Ostravě. Zatímco existence sedmičlenného soudního oddělení na Krajském soudě v Ostravě nebyla podložena dostatečnými důvody a fakticky umožňovala vytvoření alespoň dvou tříčlenných senátů v podstatě v libovolné kombinaci, rozvrh práce na Krajském soudě v Brně tak vysoké intenzity nepředvídatelnosti nedosahuje; současně platí, že pro vytvoření vícečlenného oddělení na Krajském soudě v Brně byly dány racionální důvody.

[34] Stěžovatelka dále namítala, že ve věci rozhodoval Mgr. Petr Pospíšil, jenž byl dříve zaměstnancem žalovaného. K tomu postačí uvést, že stěžovatelka byla krajským soudem připisem ze dne 31. 8. 2012, doručeným na její adresu dne 7. 9. 2012, poučena o složení senátu a byla vyrozuměna o tom, že jedním z členů soudního oddělení, který se může podílet na rozhodování v její věci, je Mgr. Petr Pospíšil. V přípisu ze dne 13. 9. 2012 stěžovatelka výslovně uvedla: „*Nenamítám podjatost soudce, soudní osoby.*“ Měla-li stěžovatelka pochybnosti o nestrannosti tohoto soudce, nic jí nebránilo uplatnit námitku podjatosti ve lhůtě vyplývající z § 8 odst. 5 věty druhé s. ř. s. Jelikož této možnosti nevyužila (a nadto naopak výslovně uvedla, že tuto námitku neuplatňuje), je nyní již zcela bezpředmětné se touto námitkou zabývat (viz důsledky plynoucí z § 8 odst. 5 věty třetí s. ř. s.).

[35] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že porušení práva na zákonného soudce v projednávané věci neshledal.

IV.1. Námitka doručení neúplné žaloby

[36] Následně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou doručení žaloby v neúplném znění. Stěžovatelka podala žalobu dne 20. 8. 2012 elektronickou formou prostřednictvím webové aplikace „ePodatelna“. Žaloba založená ve spise krajského soudu je rozčleněna do tří částí nazvaných jako „*Věc*“, „*Text podání*“ a „*Závěrečný návrh*“, které jsou odrazem struktury formuláře uvedené webové aplikace. Stěžovatelka rozporuje úplnost části „*Text podání*“, která kromě specifikace účastníků řízení, dvou nadpisů (žaloba a návrh na přiznání odkladného účinku) a seznamu příloh, zahrnuje samotný text žaloby, sestávající z článku I, v němž stěžovatelka stručně rekapituluje průběh řízení, a článku II, obsahujícího žalobní námitky. Tato část žaloby pojímá přibližně čtyři strany textu a je zakončena citací z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2082/09, jejíž poslední věta zůstala neukončena („*Není tedy povinností účastníka řízení tvrdit, že daný úkon byl formální či nikoli, nebo namítat počítání běhu lhůt*“ ...).

[37] Stěžovatelka ke kasační stížnosti přiložila náhled vyplněného formuláře (žaloby) ve webové aplikaci „ePodatelna“ s datem 20. 8. 2012 (v rámci nějž však není viditelné plné znění textu žaloby) a e-mail potvrzující doručení elektronického podání (žaloby) krajskému soudu (z nějž však taktéž není patrný samotný text podání či jeho délka). Dále ke kasační stížnosti přiložila údajně plné znění textu žaloby, z něhož je seznatelné, že v žalobě založené ve spise krajského soudu má chybět jednak část článku II., která obsahuje zbývající úsek citace nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2082/09 a následujících pět odstavců, kde stěžovatelka dále rozvíjí svoji argumentaci týkající se tvrzené prekluze práva stanovit daň, a také navrhuje, aby krajský soud předložil Ústavnímu soudu návrh na přezkoumání souladu § 264 odst. 4 daňového řádu s ústavním pořádkem. Dále má v žalobě chybět celý článek III. (přibližně pět stran textu), v němž stěžovatelka namítá, že napadená správní rozhodnutí nemohou obstát „*ani po meritorní stránce*“. Tuto svou námitku opírá o důvody obsažené v odvolání ze dne 12. 6. 2007, včetně jeho doplnění ze dne 21. 9. 2011, přičemž odůvodnění odvolání následně rozsáhle cituje; posléze pouze obecně uvádí, že se žalovaný s odvolacími důvody řádně nevypořádal. Následně stěžovatelka sděluje, že ji po dobu celého daňového řízení zastupoval Ing. X, který je však hospitalizován a není schopen jí podat podrobnější informace k bližšímu odůvodnění žaloby po meritorní stránce; žalobu tedy doplní „*po ukončení jeho léčby (asi za měsíc)*“. Navrhuje také, aby byl proveden důkaz celým daňovým spisem. V žalobě má pak chybět i celý článek IV., kde stěžovatelka stručně zdůvodňuje návrh na přiznání odkladného účinku žaloby.

[38] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že neúplnost textu žaloby založeného ve spise krajského soudu není z jeho znění v podstatě vůbec seznatelná. Vytištěné podání založené ve spise má celkem pět stran a ve svém článku II. obsahuje několik projednatelných žalobních bodů. Ze samotné skutečnosti, že posledně věta žalobní argumentace je neukončená, ještě nelze usuzovat, že žaloba byla doručena v neúplné podobě. V tomto ohledu lze přisvědčit žalovanému, že podání účastníků řízení před soudem (i před správním orgánem) často obsahují překlepy, gramatické chyby, či obdobné nesprávnosti, z čehož však nelze vždy dovozovat jejich nekompletnost. Pro úplnost pak lze dodat, že vzhledem k tomu, že žaloba obsahovala několik projednatelných žalobních bodů, nebyl krajský soud povinen vyzývat stěžovatelku k jejímu doplnění podle § 37 odst. 5 s. ř. s.

[39] Stěžovatelka k uvedené námitce také odkazuje na náleze Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 1911/11, ze kterého se podává, že prokážou-li podatelé věrohodně skutečnost, že dokumenty tvrzeného obsahu odeslali prostřednictvím veřejné datové sítě příslušnému soudu, je v nich obsažené procesní podání projednatelné i v případě, že podání soudu nebylo doručeno v úplné podobě. K tomu je nutno nejprve uvést, že situace posuzovaná Ústavním soudem, je od nyní projednávaného případu poněkud odlišná. Ve dvou podáních posuzovaných Ústavním soudem totiž bylo shodně uvedeno pouze to, že účastníci proti směnečnému platebnímu rozkazu podávají „*tyto námitky: a) předložený dokument označený jako*“. Z takových podání lze - na rozdíl od nyní posuzovaného případu - bezprostředně dospět k závěru, že se jedná o podání neúplná.

[40] Současně je třeba poukázat na skutečnost, že ve věci posuzované Ústavním soudem si zástupce účastníků - na rozdíl od stěžovatelky - před odesláním podání sestavil a uložil náhledy celých jejich znění, což elektronická podatelna umožňuje. Tato data jsou sice sestavena před odesláním a mohou být uživatelem ještě změněna, nicméně je z nich jasně seznatelné, že uživatel do formuláře vložil celý text podání. Elektronická podatelna pak jinou, srovnatelně či více průkaznou, možnost potvrzení odeslání nenabízí. Stěžovatelka však soudu poskytla pouze náhled formuláře, v rámci nějž není celý text jejího podání seznatelný (viditelné jsou pouze první čtyři řádky části „*Text podání*“, které obsahují identifikační údaje stěžovatelky). Stěžovatelce lze dát jistě za pravdu, že by postrádal logiku postup, jímž by soudu zaslala neúplné, neodůvodněné podání, přestože v okamžiku jeho odeslání měla k dispozici připravenou verzi v plném rozsahu,

pokračování

nicméně zde existuje vysoká míra pravděpodobnosti pochybení stěžovatelky v tom směru, že do formuláře nedopatřením nevložíla celý připravený text podání, a že tuto skutečnost při odesílání formuláře nezaznamenala. Za uvedené situace pak nelze konstatovat, že stěžovatelka věrohodně prokázala, že příslušnému soudu odeslala dokument tvrzeného obsahu, a doručení neúplného podání tak není možné jednoznačně přičítat technické závadě systému „ePodatelna“.

[41] Nejvyšší správní soud je nadto toho názoru, že ani za situace, kdy by stěžovatelka odeslání dokumentu tvrzeného rozsahu věrohodně prokázala, by k zásahu do jejích práv v řízení před krajským soudem nemohlo dojít, jak zdůvodňuje níže.

[42] Ve svých dalších podáních učiněných v řízení o žalobě (zejména v člancích III. až VI. podání ze dne 20. 5. 2014, a v článku IV. podání ze dne 27. 11. 2015) sice stěžovatelka doplňuje argumentaci k námitkám a odkazuje na části textu, které nejsou v žalobě (založené ve spisu krajského soudu) obsaženy, což může jistě vzbuzovat pochybnosti o úplnosti žaloby. Kupříkladu v reakci na výzvu k odůvodnění návrhu na příznání odkladného účinku žaloby stěžovatelka mimo jiné opakuje konkrétní důvody návrhu na odkladný účinek, které údajně uvedla již v žalobě (tj. že daňová povinnost řádově převyšuje její finanční a majetkovou schopnost k úhradě, která by ji proto zcela zlikvidovala). Dále v jednotlivých člancích I. až VII. podání ze dne 20. 5. 2014 odkazuje stěžovatelka na judikaturu týkající se konkrétních námitek podle jejích slov již uplatněných v žalobě. V článku III. přitom odkazuje na judikaturu „*k důkazním povinnostem správce daně*“, v článku IV. na judikaturu „*k rozložení důkazního břemene*“ a v článku V. na judikaturu „*k použití předmětu zdanitelného plnění k další ekonomické činnosti*“. V článku VI. pak uvádí stručné námitky a odkazuje na judikaturu „*k hmotně právnímu posouzení věci dle jednotlivých bodů č. III. žaloby*“. V replice k vyjádření žalovaného ze dne 5. 8. 2014, pak stěžovatelka uvádí, že výše citované články obsažené v podání ze dne 20. 5. 2014 „*nedopadají do nepřijatelného rozšíření žalobních důvodů*“, neboť argumentace judikaturou nepodléhá koncentrační a dispoziční zásadě soudního řízení správního. V článku IV. podání ze dne 27. 11. 2015 pak stěžovatelka doplňuje právní argumentaci „*k hmotněprávní argumentaci k povinnosti správce daně provést znalecký posudek (viz čl. III. bod 3 žaloby ze dne 20. 8. 2012)*“ a judikatorní závěry „*k čl. III. bodu 5 žaloby ze dne 20. 8. 2012*“. V dalším podání ze dne 12. 4. 2016 doplňuje také judikaturu „*k článku IV. odst. 3 svého podání ze dne 27. 11. 2015*“. Nicméně ani kdyby soud tyto odkazy zohlednil a pokusil by se tento rozpor v součinnosti se stěžovatelkou odstranit, na výsledku řízení by to ničeho nezměnilo.

[43] Co se týče údajně chybějící části článku II. žaloby, kde stěžovatelka rozhojňuje svoji argumentaci týkající se tvrzené prekluze práva stanovit daň, nelze než konstatovat, že krajský soud se s podstatou této žalobní námitky řádně vypořádal (k tomu viz níže). K otázce souladu ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu s ústavním pořádkem a k otázce ústavnosti institutu prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se pak krajský soud taktéž vyjádřil. Uvedl, že je vázán nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, z něhož plyne, že Ústavní soud neshledal rozpor ani jednoho z uvedených ustanovení s ústavním pořádkem; ani samotný krajský soud pak pro takový závěr žádné důvody nenalezl.

[44] K údajně chybějícímu článku III. žaloby Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[45] Nejdříve je třeba připomenout, že v souladu s § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz usnesení ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, publikované pod č. 685/2005 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 23. 10. 2009, č. j. 7 Afs 110/2009 - 88) zároveň vyplývá, že rozšíření žaloby o další žalobní body nelze zaměňovat s konkretizací či upřesněním žalobních bodů, které je možné i po lhůtě k podání žaloby. Formulace žalobního bodu [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] přitom předpokládá uvedení skutkových a právních důvodů tvrzené nezákonnosti (nicotnosti)

napadeného rozhodnutí, případně procesních vad předcházejících jeho vydání, a to v rozsahu umožňujícím soudu rozpoznat, v jakém rozsahu a z jakých hledisek se má věcí zabývat (viz rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). Tímto způsobem tedy musí být v zákonem stanovené lhůtě postaven najisto rozsah soudního přezkumu; po uplynutí lhůty k podání žaloby lze již jen takto včas uplatněné důvody blíže konkretizovat či rozvést.

[46] V článku III. žaloby stěžovatelka napadá správní rozhodnutí podle svých slov „*po meritorní stránce*“. Stěžovatelka zde pouze cituje rozsáhlou část (cca pět stran textu) odůvodnění odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím, přičemž uvádí, že o tyto důvody opírá svůj názor, že napadená rozhodnutí nemohou po meritorní stránce obstát. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však nelze tuto její námitku v podobě, v jaké ji uplatnila, považovat za projednatelný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Uvedení žalobních námitek totiž není možné nahradit pouhým zopakováním či parafrází námitek uplatněných v odvolání, neboť odvolací námitky směřují proti jinému rozhodnutí, než které je předmětem přezkumu krajského soudu. Stěžovatelka samozřejmě může v žalobě argumentaci uvedenou v odvolání zopakovat, avšak musí výslovně uvést, které závěry žalovaného pokládá za nedostatečné, respektive nesprávné a z jakých důvodů. Nepostačí tedy, aby stěžovatelka obecně konstatovala, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími důvody, aniž by toto své tvrzení jakkoli konkretizovala.

[47] Ostatně uvedených nedostatků této žalobní argumentace si stěžovatelka musela být vědoma, neboť v závěru článku III. žaloby sama konstatovala, že k jejímu bližšímu odůvodnění není schopna podat podrobnější informace, a že svoji žalobu doplní po ukončení léčby svého zástupce. Ve lhůtě pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) však uvedené vady žaloby neodstranila, tuto svoji argumentaci poprvé doplnila až téměř dva roky po podání žaloby, přičemž navíc pouze odkazovala na judikatorní závěry týkající se v žalobě ocitovaných odvolacích důvodů.

[48] Pokud jde o údajně chybějící článek IV. žaloby, tj. stručné odůvodnění návrhu na přiznání odkladného účinku žaloby, ani to nezpůsobilo stěžovatelce újmu, neboť krajský soud usnesením ze dne 15. 10. 2012, č. j. 29 Af 86/2012 – 124, přiznal žalobě odkladný účinek.

[49] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že ani tato námitka stěžovatelky není důvodná.

IV.3. Námitka daňové prekluze a návrh na položené předběžné otázky Soudnímu dvoru EU

[50] Další okruh námitek se týká polemiky stěžovatelky se způsobem, jakým se krajský soud vypořádal s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14; zpochybňuje též závěry přijaté v tomto nálezu a dovolává se toho, aby na její případ nebylo aplikováno přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, které ve spojení s § 148 odst. 2 písm. b) téhož zákona má za následek prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření daně o jeden rok, tj. do 31. 12. 2012.

[51] Krajský soud podle stěžovatelky především nezážil konkrétní okolnosti jejího případu, které podle ní zakládají důvod k nepoužití nové právní úpravy na její případ, a to s ohledem na to, že Ústavní soud v bodu 46 nálezu otevřel soudům v tomto směru široký prostor pro uvážení v každém jednotlivém případě. Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou souhlasí potud, že shora citovaný nálezu Ústavního soudu skutečně ponechal na soudech, aby v konkrétních případech posoudily, zda aplikací § 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 2 písm. b) tohoto zákona nedojde k nepřijatelnému zásahu do ústavně zaručených práv daňového subjektu. Není však pravdou, že by se s touto argumentací krajský soud nevypořádal. Krajský soud v bodu [43] napadeného rozsudku výslovně uvedl, že ze stěžovatelkou odkazované části předmětného nálezu zřetelně nevyplývá, že by Ústavní soud zpochybnil

pokračování

ústavnost institutu prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně, a dodal, že neshledal žádný konkrétní důvod, na základě něhož by bylo možné konstatovat rozpor ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu s ústavním pořádkem. Jakkoli může stěžovatelce připadat odůvodnění krajského soudu v tomto bodě stručné, je z něj stále zcela zřejmé, jakými úvahami byl při rozhodování veden a z jakého důvodu nepovažoval stěžovatelčinu argumentaci za důvodnou.

[52] Nejvyšší správní soud se s těmito závěry krajského soudu ztotožňuje a má za to, že je nevyvrací ani argumentace kasační stížnosti. Především nelze souhlasit se stěžovatelkou v otázce porušení jejího legitimního očekávání, pokud jde o dobu, v jejímž rámci může být daňová povinnost ještě stanovena. Stěžovatelka v tomto bodě kasační stížnosti interpretuje závěry judikatury zdejšího soudu reprezentované rozsudkem ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, tak, že na běh prekluzivních lhůt započatých za účinnosti ZSPD nelze daňový řád vůbec užít, a dovolává se toho, aby náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14, nebyl aplikován na již rozběhlá řízení. Tato argumentace je však lichá. Odkazovaný rozsudek se totiž vyjadřuje ke vztahu § 41 s. ř. s., a § 148 odst. 5 daňového řádu; šlo tedy o posouzení, zda nová právní úprava délky objektivní prekluzivní lhůty nevyklučuje stavení jejího běhu po dobu soudního řízení. Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že pokud jde o běh objektivní prekluzivní lhůty, úprava daňového řádu (z důvodů blíže vyložených) vylučuje, užití citovaného ustanovení s. ř. s. Současně konstatoval, že v případech, kdy bylo řízení před správními soudy zahájeno před účinností daňového řádu, se uvedené pravidlo neuplatní a ke stavení běhu objektivní prekluzivní lhůty dojde. Vycházel přitom z premisy, že pokud (i) daňové subjekty (ii) před účinností daňového řádu zahájily soudní řízení v dobré víře, že tato okolnost nemá (na základě tehdy účinné právní úpravy) na jejich postavení žádný vliv, nelze připustit, aby toto jejich legitimní očekávání bylo novou právní úpravou zpětně negováno. Je tedy evidentní, že otázka řešená ve zmiňovaném rozsudku neřeší ani typově situaci stěžovatelky, neboť k prodloužení subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně došlo v jejím případě (i) z důvodu na vůli stěžovatelky nezávislém, který (ii) nastal až za účinnosti nové úpravy – daňového řádu.

[53] Pokud jde o otázku aplikovatelnosti právního názoru vysloveného Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, uvedl, že obecné soudy jsou povinny nejen podávat ústavně konformní výklad právních předpisů, ale rovněž respektovat závaznou judikaturu Ústavního soudu. Nálezy ústavního soudu působí *erga omnes* a jejich nerespektování by bylo výrazem jurisdikční libovůle (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 2. 2008, č. j. 6 Ads 62/2003 - 111). Odchýlit se od takto vyslovených právních názorů je možné pouze ve výjimečných případech, jako je změna právní úpravy či zásadní změna společenských či ekonomických poměrů, anebo za situace, kdy by tato judikatura byla vnitřně nesourodá, a nepředstavovala by proto tzv. konstantní judikaturu, případně pokud by se dostatečně nevypořádávala 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 nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí. Zmiňovanými deficity shora citovaný náleze rozhodně netrpí a nejsou naplněny ani jiné podmínky, které by zdejší soud opravňovaly právní názor zde vyslovený zpochybňovat. Je proto bezpředmětné podrobně reagovat na jednotlivé výtky stěžovatelky, jimiž s názorem Ústavního soudu polemizuje.

[54] Co se týče stěžovatelkou nadnesené otázky retrospektivního působení judikatury (zde závěrů plynoucích z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14), je třeba připomenout, že vrcholným soudům přísluší krom rozhodování konkrétních sporů též funkce sjednocování judikatury. Platí přitom, že tyto sjednocující judikaturní závěry mají ze své podstaty účinky incidenční retrospektivy, k nimž se vyjádřil i rozšířený senát tohoto soudu v usnesení ze dne 21. 10. 2008,

č. j. 6 As 7/2005 - 97. Dovodil v něm, že „[u]stálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má. Tato skutečnost má tedy v projednané věci účinky: 1) Změna či zpřesnění judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním usnesení rozšířeného senátu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba [...]; 2) Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních“ (zvýraznění doplněno). Závěry plynoucí z tohoto rozhodnutí bezpochyby plně dopadají i na účinky judikatury Ústavního soudu, neboť „právní názor (tj. zobecnitelné pravidlo chování) vyjádřený v určitém rozhodnutí Ústavního soudu je autoritativním (a v tomto smyslu závazným) vodítkem pro budoucí posuzování jiných obdobných případů“ (rozsudek tohoto soudu ze dne 2. 6. 2005 č. j. 2 Afs 37/2005 - 82). Tyto účinky se uplatňují především při posouzení otázek hmotného práva, kam spadá i úprava běhu prekluzivní lhůty. Naopak v otázkách procesních musí být tento princip uplatňován obezřetně, aby nedošlo k odepření práva na spravedlivý proces (například zkrácení či uplynutí lhůty k podání žaloby; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 2 As 41/2008 - 77).

[55] Jestliže tedy platí, že náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14, vykazoval znaky incidenční retrospektivy, přičemž Nejvyšší správní soud nenalézá žádný z důvodů uváděných v jeho odstavci [43], které by odůvodňovaly nerespektování právních názorů v něm vyslovených, je evidentní, že krajský soud nepochybil, pokud v napadeném rozsudku z těchto právních názorů vycházel.

[56] Tvrdí-li dále stěžovatelka, že při posouzení aplikovatelnosti nové právní úpravy by mělo být zohledněno, zda její dopad nebude mít na daňový subjekt „*rdousící efekt*“, zde je třeba upozornit, že toto své tvrzení stěžovatelka nejen blíže argumentačně nepodložila (například odkazem na ustanovení zákona, z něhož takový imperativ dovozuje), ale především je neuplatnila již v řízení před krajským soudem, jakkoli jí v tom evidentně nic nebránilo. Jde proto o novou námitku, jejíž uplatnění v řízení o kasační stížnosti není přípustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[57] Stěžovatelka se v rámci této skupiny kasačních námitek též dovolává zohlednění závěrů plynoucích z rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Molenbergnatie*, má především za to, že Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14, právní názor zde vyslovený vůbec nereflektoval, stejně jako následně krajský soud. Pro vypořádání této námitek je podstatné shrnout, jaké právní názory Soudní dvůr v odkazované věci skutečně vyslovil. Především konstatoval, že ustanovení právních předpisů upravujících prekluzivní lhůtu (zde pro vybrání celního dluhu) jsou povahy hmotně právní. V návaznosti na to dovodil, že při změně právní úpravy je u (fiskálních) pohledávek vzniklých před její účinností nutné vycházet ze stávající právní úpravy; novou právní úpravou se budou řídit až pohledávky vzniklé za její účinnosti. Podstatné přitom je, že se Soudní dvůr nikterak nevyslovil k situaci, kdy po nabytí účinnosti nové právní úpravy dosud dobíhala prekluzivní lhůta založená předchozí úpravou, přičemž nová právní úprava tuto (dosud běžící) lhůtu modifikovala. Nejde přitom o argumentační deficit předmětného rozsudku, protože věc projednávaná Soudním dvorem neměla toto skutkové pozadí (jako je tomu ve věci nyní projednávané).

[58] Výše uvedené závěry Soudního dvora daňové orgány ani krajský soud nezpochybnily (a to ani tacitně); jde ostatně o obecně akceptovaný přístup, o kterém nepanují v praxi žádné pochybnosti. Rovněž Ústavní soud z této premisy při svých úvahách vycházel a potvrdil jejich správnost (bez toho, že by výslovně odkazoval na rozsudek Soudního dvora). Je nutno upozornit, že výslovně označil za nepřijatelné, aby nová právní úprava jakkoli zasahovala do prekluzivních lhůt, jejichž běh skončil ještě za trvání předchozí úpravy; takové „obživení“ lhůty či obdobné

pokračování

důsledky by představovaly přímou retroaktivitu nové úpravy, která je zásadně vyloučena. Není tedy pochyb o tom, že tento závěr Ústavního soudu je plně konformní s tím, co k uvedené problematice vyslovil Soudní dvůr. Ústavní soud ovšem principiálně nevyločil možnost nepravé retroaktivity zákona, kdy by nová právní úprava modifikovala běh prekluzivních lhůt založených dosavadní úpravou, pokud tyto lhůty dosud nedoběhly; o takový případ se jedná ve věci nyní projednávané, kdy prekluzivní lhůta k doměření daně stěžovatelce měla doběhnout v roce 2011, tedy již za účinnosti daňového řádu, včetně ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) a § 264 odst. 4 daňového řádu. Pro takový postup ovšem musí být podle Ústavního soudu splněny jasné podmínky – ty v odůvodnění nálezu vymezil (body [40] až [42]). Po posouzení existence těchto podmínek pak Ústavní soud uzavřel, že shora zmiňovaná ustanovení daňového řádu neporušují princip zákazu pravé retroaktivity a jejich působení ve smyslu retroaktivity nepřímé lze považovat za zdůvodnitelné (body [43] až [45] odůvodnění).

[59] Je tedy evidentní, že závěry vyslovené Ústavním soudem nejsou v žádném rozporu se závěry Soudního dvora, vyslovenými ve věci *Molenbergnatie*. Soudní dvůr se k (ne)možnosti nepravé retroaktivity zákona, modifikující původní (tzn. předchozí úpravou založené), dosud běžící prekluzivní lhůty vůbec nevyjádřil, neboť taková otázka nebyla v jím projednávané věci nastolena. Ústavní soud pak neměl žádný důvod své závěry konfrontovat se závěry zmiňovaného rozsudku.

[60] Stěžovatelka rovněž s odkazem na rozsudek ve věci *Molenbergnatie* a na něj navazující rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 5. 2013, č. j. 9 Afs 80/2012 - 48, žádala, aby zdejší soud položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku uvedenou pod bodem [20] tohoto odůvodnění. Předně je třeba uvést, že odkazovaný rozsudek tohoto soudu zmiňovaný rozsudek Soudního dvora sice reflektuje, avšak činí tak pouze podpůrně, ve zcela jiném kontextu a ve vztahu k odlišným námitkám; proto pro posouzení nyní projednávané věci není relevantní. Pokud jde o samotný návrh na položení předběžné otázky, Nejvyšší správní soud považuje za nutné připomenout, že tento institut slouží k výkladu unijního práva a rozhodování o jeho platnosti (viz čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské Unie). Soudnímu dvoru naopak nepřisluší rozhodovat o skutkových otázkách vznesených v řízení před vnitrostátním soudem, ani aplikovat unijní právo na skutkový stav ve sporu v původním řízení či podávat výklad norem vnitrostátního práva. Je věcí vnitrostátního soudu, aby případný výklad aktů Unie podaný Soudním dvorem aplikoval na skutkový stav v projednávané věci a případně rozhodl o tom, zda určitou vnitrostátní normu užije. Stěžovatelkou zformulovaná otázka se netýká výkladu práva Evropské Unie a ani nenaznačuje, jaký evropský předpis či jeho ustanovení by měl Soudní dvůr vyložit, potažmo se kterým ustanovením takového předpisu by měla ustanovení daňového řádu kolidovat. Tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud nemůže za stěžovatelku domýšlet. Vzhledem k tomu, že spor v této věci se týká výkladu konkrétních ustanovení vnitrostátního práva - daňového řádu [§ 264 odst. 4 a § 148 odst. 2 písm. b) tohoto zákona], pravomoc Soudního dvora zde není dána. Z toho důvodu se zdejší soud rozhodl předběžnou otázku Soudnímu dvoru nepoložit.

[61] Zbývá dodat, že na pozadí skutkově prakticky totožného případu jako v nyní projednávané věci (kdy prekluzivní lhůta pro doměření daně započala svůj běh ještě před nabytím účinnosti daňového řádu a měla skončit v roce 2012, přičemž v témže roce byly vydány platební výměry) rozhodoval zdejší soud rozsudkem ze dne 15. 10. 2015, č. j. 4 Afs 105/2014 - 101. Zde Nejvyšší správní soud zohlednil právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, přičemž se dále zabýval tím, zda existují konkrétní důvody, pro které by bylo možné dojít k závěru o rozporu aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu s ústavním pořádkem. V této souvislosti uvedl, že „*účelem § 148 odst. 2 daňového řádu je (...) nastolení stavu právní jistoty o běhu prekluzivní lhůty a umožnění řádného výkonu správy daní při respektu k daňovým subjektům, do jejichž práv není prodloužením prekluzivní lhůty pro stanovení daně započaté po účinnosti*

daňového řádu o jeden rok neúměrně zasahováno. Tímto prodloužením prekluzivní lhůty by se měly eliminovat situace známé z právní úpravy předchozí, kdy správce daně druhého stupně měl minimální časový prostor pro provedení odvolacího řízení, což se negativně odráželo na kvalitě jeho rozhodovací činnosti. Stanovení úkonů prodlužujících běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jež započala po účinnosti daňového řádu, tedy představuje legitimní úpravu, vůči níž nelze mít žádné výhrady.“ Tyto důvody vedly čtvrtý senát k závěru, že použití § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu je ústavně konformní. S tímto názorem se třetí senát Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a nevidí žádný důvod, pro který by se od něj měl odchýlit. Ke stejnému závěru ostatně dospěl zdejší soud i v rozsudku ze dne 15. 4. 2016 č. j. 4 Afs 251/2015 - 74, v němž rozhodoval ve sporu nynější stěžovatelky se žalovaným, týkajícím se uložení pokuty za opožděné tvrzení daně za zdaňovací období roku 2008, a to ve vztahu k aplikaci § 148 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu. Názor vyslovený v rozsudku č. j. 4 Afs 105/2014 - 101 následovala i další judikatura tohoto soudu (srov. rozsudky ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 334/2017 - 39, ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016 - 68, ze dne 20. 10. 2016, č. j. 5 Afs 13/2016-76, a ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 - 33).

V.4. Námitka proti způsobu provádění daňové kontroly

[62] Stěžovatelka dále trvá na tom, že daňová kontrola byla zahájena účelově, a to s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Tvrdí, že správce daně při zahájení daňové kontroly kladl jejímu zástupci dotazy, k nimž měl k dispozici podklady ze své předchozí činnosti. S touto námitkou se však již vypořádal krajský soud v bodu [37] na straně 9 napadeného rozsudku. Konstatoval, že stěžovatelka neuvedla ničeho bližšího ve vztahu ke svému tvrzení, že daňová kontrola byla zahájena pouze s cílem prodloužit prekluzivní lhůtu. Vzhledem k tomu, že správce daně na ústním jednání při zahájení daňové kontroly začal klást zástupci stěžovatelky cílené otázky a vyzval jej k předložení účetních a daňových podkladů a evidencí, dospěl krajský soud k závěru, že zahájení daňové kontroly nebylo pouhým úkonem „na oko“. Nyní, v kasační stížnosti, stěžovatelka pouze parafrázuje své žalobní námítky a nepřichází s ničím konkrétním, co by závěry krajského soudu mělo vyvracet. Její argumentace se tak omezuje na prostý nesouhlas s názorem krajského soudu. Důvody kasační stížnosti ovšem musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí. S ohledem na to, že stěžovatelka neuvedla žádné konkrétní skutečnosti a důvody zpochybňující závěry krajského soudu, není zde námitek, které by mohl kasační soud vypořádat.

[63] Pouze na okraj Nejvyšší správní soud podotýká, že je mu z úřední činnosti známo, že stěžovatelka před krajským soudem brojila proti daňové kontrole zásahovou žalobou, která byla rozsudkem ze dne 21. 10. 2009, č. j. 29 Ca 68/2009 - 71, zamítnuta. Závěry krajského soudu posléze aproboval i zdejší soud v rozsudku ze dne 9. 9. 2010, č. j. 2 Aps 1/2010 - 156, v němž konstatoval, že „nic nenasvědčuje tomu, že daňová kontrola v předmětné věci byla zahájena v úmyslu nepřiměřeně zatížit daňový subjekt a že by byla účelová. Ze spisu vyplynulo, že k jejímu zahájení došlo dne 10. 12. 2008, tedy před koncem prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 (zákon o správě daní a poplatků). Již při zahájení daňové kontroly byl zástupce stěžovatelky vyzván k předložení daňové evidence v elektronické podobě dle § 16 odst. 2 a § 15 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Další kroky následovaly v rychlém sledu – ve dnech 9. 2. 2009 a 23. 2. 2009 se konala další ústní jednání, přičemž během posléze uvedeného byl zástupce stěžovatelky seznámen s konkrétními žalovaným zjištěnými nesrovnalostmi.“

[64] Stěžovatelka v dané souvislosti krajskému soud též vytýká, že se nevypořádal s námitkou neodůvodněných průtahů v daňovém řízení. Tuto námitku však stěžovatelka před krajským soudem uplatnila poprvé až v podání ze dne 21. 11. 2012 (tzn. po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty k podání žaloby) a následně ji doplnila v článku III. podání ze dne 30. 11. 2015. Nezbyvá tedy než konstatovat, že krajský soud se uvedenou námitkou nemohl zabývat. Nadto je nutno

pokračování

dodat, že měla-li stěžovatelka výhrady k délce daňového řízení, právní řád jí k ochraně před nečinností daňových orgánů skýtal dostatečné prostředky.

V. Závěr a náklady řízení

[65] Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji proto rozsudkem zamítl.

[66] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 30. dubna 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu