



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **T. M** zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, náměstí Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, čj. 7163/2001/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, čj. 29 Ca 207/2007 - 126,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, čj. 29 Ca 207/2007 - 126, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím ze dne 31. 1. 2003, čj. 7163/2001/FŘ/130, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 30. 8. 2001, čj. 174497/01/303912/2629, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 1997 ve výši 93 093 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, čj. 29 Ca 423/2003 - 47, zamítl. Rozsudkem ze dne 20. 9. 2007, čj. 8 Afs 61/2006 - 114, Nejvyšší správní soud zrušil ke kasační stížnosti žalobce rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost [103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

Poté krajský soud rozsudkem ze dne 3. 7. 2008, čj. 29 Ca 207/2007 - 126, žalobu opět zamítl.

Předmětem sporu byla podle krajského soudu správnost dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty z přijatých dokladů, faktur č. 3/97, 4/97 a 5/97, vystavených společností HAŠ za opravy vulkanizačních forem. Žalovaný své rozhodnutí opřel o § 19 odst. 1, 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon

o DPH“), o § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a o zjištění, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění provedeného na základě smlouvy o provádění oprav lisovacích forem a předložených daňových dokladů společností HAŠ, tj. deklarovaným dodavatelem.

Žalobce namítl, že se správce daně nesprávně zaměřil na zjišťování, zda subdodavatelé uvedení společností HAŠ skutečně provedli tvrzené práce. Krajský soud k námitce uvedl, že žalobce předložil pouze daňové doklady a „Přehled oprav“, z jehož obsahu správci daně nevyplývalo faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění od společnosti HAŠ, které žalobce dokládal předmětnými fakturami. Správce daně proto oprávněně zjišťoval, zda tvrzený dodavatel uskutečnil zdanitelné plnění.

Krajský soud přitakal žalobci, že je podstatné, zda společnost HAŠ zajistila pro žalobce (jakýmkoliv způsobem) opravu forem v jím uváděném rozsahu. Dále však dodal, že žalobce tuto skutečnost neprokázal, neboť předložení, byť i formálně správných daňových dokladů k prokázání nároku na odpočet DPH nestačí. Daňové orgány nepožadovaly po žalobci prokázání skutečností, na kterých se nepodílel, ale v souladu s dikcí § 19 daňového řádu a § 31 odst. 9 daňového řádu žádaly, aby žalobce prokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění. To ovšem žalobce v rámci důkazního řízení neučinil. Na základě dožádání místně příslušného správce daně společnosti HAŠ bylo zjištěno, že tato společnost sama opravy neprováděla a to ani zprostředkovaně. Docházelo pouze k předfakturaci, skutečným dodavatelem měla být společnost VALÁŠEK PLUS, se kterou měla společnost HAŠ uzavřenou smlouvu o dílo. V rámci dožádání od místně příslušného správce však bylo zjištěno, že společnost VALÁŠEK PLUS neměla v roce 1997 zaměstnance, na daňová příznání k DPH za roky 1997 a 1998 byla vedena vytýkácí řízení. Jmenovaná společnost při nich nepředložila požadované doklady a neprokázala údaje uvedené v daňových příznáních. Jediný společník a jednatel této společnosti uvedl, že on sám formy neopravoval, a nebyl schopen uvést, kdo je opravoval. Na dodavatele forem si nevzpomněl. K dopravě sdělil, že na dovoz kontaktoval jistou dopravní společnost, ale na dopravu opravených forem si nevzpomněl.

Krajský soud se vypořádal i s žalobními námitkami vůči hodnocení jednotlivých důkazních prostředků (většinou výpovědí svědků), přičemž uzavřel, že z důkazů jednoznačně vyplývají závěry učiněné daňovými orgány, které žalobce nijak fakticky nezpochybnil. Dále konstatoval, že tyto důkazy nepovažuje za dostatečné k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění.

Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky, že správní orgány neoprávněně odmítly provedení některých důkazů (znaleckého posudku a výpovědí svědků). Konkrétně k námitce neprovedení výslechů svědků p. V. a p. H. krajský soud uzavřel, že se správce daně zabýval návrhy žalobce na provedení svědeckých výpovědí, ale neshledal je důvodnými a vysvětlil, proč by výslech těchto svědků na věci ničeho nezměnil. Krajský soud vytkl správci daně, že důvod nevyslechnutí svědků nepřevzal z protokolu do zprávy o daňové kontrole. S ohledem na skutečnost, že správce daně seznámil žalobce s těmito důvody a vyzval jej k uvedení důvodu výslechů svědků, což žalobce neučinil, a s přihlédnutím k tomu, že ani podle krajského soudu by výslech svědků na věci ničeho nezměnil, krajský soud uzavřel, že zmíněná vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Námitkou prekluze se krajský soud s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS, nezabýval, neboť ji žalobce uplatnil až po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty k podání žaloby. Krajský soud nevyhověl ani návrhu na výslech svědků, vyslechnutých již v daňovém řízení. Krajský soud

vedl, že ze svědeckých výpovědí, jakož i z dalších důkazů obsažených ve spisu, jednoznačně vyplývají závěry učiněné daňovými orgány. Neshledal přitom, že by správní orgány hodnotily důkazy (svědecké výpovědi) nesprávně. V tomto směru a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, čj. 2 Afs 110/2007 - 63, www.nssoud.cz, krajský soud poukázal i na delší časový rámec, který smysl takového výsledku relativizuje.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jakkoliv tomuto zákonnému ustanovení své námitky výslovně nepodřadil. Nesouhlasil s tvrzením krajského soudu, že překročení lhůty pro vyměření daně je nezákonností, která by musela být namítána v řádné dvouměsíční zákonné lhůtě. Vzhledem k tomu, že nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, který zopakoval, že je povinností soudu zabývat se námitkou prekluze kdykoliv během řízení, je pozdějšího data než názor vyjádřený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, stěžovatel trval na své námitce prekluze. Podle stěžovatele prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2002 a žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno a nabylo právní moci až v roce 2003. Dále stěžovatel polemizoval s názorem, že by běh prekluzivní lhůty mohl být přerušen úkony provedenými v rámci odvolacího řízení.

Stěžovatel nesouhlasil ani s tím, že krajský soud zamítl jeho návrh na provedení výslechu svědků. Podle stěžovatele tím došlo k porušení principu bezprostřednosti soudního řízení, neboť soud čerpal poznatky jen z písemně zachycených projevů některých svědků. Soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu v tzv. plné jurisdikci a je proto oprávněn a povinen samostatně hodnotit důkazy, které byly ve správním řízení provedeny. Pokud odmítl vyslechnout svědky, jeho hodnocení svědeckých výpovědí nemůže být dostatečné. Stěžovatel se ohradil vůči tvrzení krajského soudu, že „*již uplynula dlouhá doba mezi rozhodnými událostmi a dobou vedení soudního řízení, takže by od výslechu svědků nebylo možné očekávat přínos*“. Zdůraznil, že neprovedením výslechu svědků mu krajský soud znemožnil prokázat jím tvrzené skutečnosti, což vedlo k jeho neúspěchu v soudním sporu. Krajský soud také hodnotil výpovědi svědků zachycené v daňovém spisu odlišně od stěžovatele. Bez výslechu svědků nelze rozpory odstranit a dopět ke spolehlivě zjištěnému stavu věci. Stěžovatel se ohradil vůči tvrzení, že stěžovatel v daňovém řízení nebyl schopen sdělit, k jakým skutečnostem mají svědci p. H. a p. V. vypovídat. Stěžovatel je přesvědčen, že neprovedení výslechu svědků, zvláště pak svědka p. H., je zásadní vadou řízení před krajským soudem.

V poslední části učinil stěžovatel předmětem kasační stížnosti „*i veškeré námitky, které učinil součástí své předešlé kasační stížnosti proti předchozímu rozsudku Krajského soudu v Brně, s výjimkou námitek směřujících proti přezkoumatelnosti rozsudku, neboť Nejvyšší správní soud se s těmito (do věci samé směřujícími) námitkami žalobce dosud nvyřadit*“.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel v návaznosti na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, uvedl, že daňová kontrola, která u něj byla zahájena protokolem o ústním jednání dne 29. 6. 1999, představovala protiprávní a protiústavní zásah do základních lidských práv a svobod stěžovatele. Při zahájení daňové kontroly totiž správce daně nesdělil stěžovateli jakékoliv pochybnosti či podezření. V duplice na vyjádření žalovaného stěžovatel ještě doplnil, že argumentací žalovaného nelze zvrátit nosné důvody nálezu Ústavního soudu. Žalovaný „*argumentuje pouze na úrovni „obyčejného“ zákona ... a jeho argumentace postrádá jakoukoliv ústavní dimenzi*“.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že první dvě námitky považuje za nekvalifikovaná tvrzení, které nejsou stížními námitkami ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s., ale takzvanými jinými důvody podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Opírá-li se kasační stížnost o takový důvod, je v této části nepřipustná.

K další části kasační stížnosti, již stěžovatel učinil součástí stížních námitek námitky, které uváděl již ve své předchozí kasační stížnosti, žalovaný uvedl, že tento postup je v rozporu s § 106 odst. 1 s. ř. s. Pro případ, že se Nejvyšší správní soud neztotožní s jeho názorem, žalovaný uvedl, že stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno a neprokázal faktické uskutečnění fakturovaných prací. Skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení navíc nasvědčují tomu, že společnost HAŠ i společnost VALÁŠEK PLUS, která měla předmětné opravy pro společnost HAŠ realizovat, pouze vystavovaly faktury, aniž by realizovaly opravy uvedené na fakturách. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí detailně vyložil, z jakých důkazních prostředků při svém hodnocení vycházel, jak tyto prostředky hodnotil a jaké skutkové a právní závěry z toho vyplývají. K námitce stěžovatele ohledně neprovedení výsledků svědků p. H. a p. V. žalovaný konstatoval, že z postavení svědků (p. V. je řidič společnosti KOREX a p. H. je technik společnosti Barum Continental) je zřejmé, že nemohou potvrdit průběh obchodního případu, jak jej stěžovatel dokládal daňovými doklady.

K doplnění kasační stížnosti, že provedení daňové kontroly bylo protiústavní, žalovaný rozsáhle odůvodnil, proč uvedený nálezný Ústavního soudu není možné považovat za ustálenou judikaturu Ústavního soudu. Zdůraznil specifika případu řešeného Ústavním soudem a uvedl argumenty, proč daný názor považuje za nesprávný.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval tím, nakolik je relevantní odkaz stěžovatele na jeho námitky uplatněné v předchozí kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, www.nssoud.cz, ve vztahu k § 71 odst. 1 s. ř. s. uvedl, že „žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3 s. ř. s.) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné; podle písm. e) pak též musí být uvedeno, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v téže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. (...) Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti“. Tyto závěry lze nepochybně aplikovat i na posouzení kasační stížnosti, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS, podle nějž „Nestačí tak pouze obecně odkázat na dřívější kasační stížnost, neboť krajský soud rozhodoval nově na základě nového jednání a mohl některé sporné otázky vypořádat a zdůvodnit odlišným způsobem. Nemůže pak být úkolem Nejvyššího správního soudu určovat, do jaké míry lze jednotlivé kasační námitky směřující proti původnímu rozhodnutí krajského soudu vztáhnout i na jeho rozhodnutí nově. Toto měl učinit stěžovatel ve své kasační stížnosti“. Současná

kasační stížnost tak není přípustná v rozsahu, v němž stěžovatel pouze odkázal na námitky uplatněné ve své předchozí kasační stížnosti.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou týkající se zániku práva vyměřit nebo doměřit daň (§ 47 daňového řádu). V tomto směru lze přisvědčit stěžovateli, že právní názor vyslovený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS, na který krajský soud odkázal v odůvodnění svého rozsudku, byl překonán nálezy Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud ve zmíněném usnesení rozšířeného senátu i při znalosti nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, setrval na stanovisku, že k prekluzi práva na doměření nebo vyměření daně se přihlíží pouze k námitce účastníka řízení. Ještě v rozsudku v rozsudku ze dne 9. 10. 2008, čj. 2 Afs 80/2008 - 67, č. 1744/2009 Sb. NSS, se Nejvyšší správní soud vyjádřil tak, že *„sledává překážku širší závaznosti předmětných nálezů právě v jejich argumentačním deficitu. Za situace, kdy je zde rozhodnutí rozšířeného senátu obsáhle se vypořádávající s názorovými alternativami a ústící v přesvědčivě odůvodněný názor, nemůže soud v této věci upřednostnit názor Ústavního soudu, který je v prvním případě opřen o argumentaci mýjející se s podstatou věci a ve druhém na onen první odkazující“*. Krajský soud proto v době svého rozhodování zcela správně vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, kterou respektoval a v souladu s níž rozhodl.

V dalších nálezech (např. ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>) však Ústavní soud setrval na svém právním názoru, že soudy musí k zániku práva daň vyměřit nebo doměřit přihlížet z úřední povinnosti. V nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, <http://nalus.usoud.cz>, pak Ústavní soud uvedl v bodu 14: *„Argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlížejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispozitivní zásada“*. V bodu 15 pak zdůraznil, že *„Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu. (...) Předmětem prekluze může být nejen majetkové právo, ale též možnost učinit určitý procesní úkon (v této souvislosti se používají prekluzivní lhůty za účelem zavedení určitých prvků koncentrace řízení). Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závaznosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu“*.

Nejvyšší správní soud proto posléze např. v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS, týkajícím se téhož stěžovatele jako v nyní posuzované věci, připustil překonání své judikatury, včetně usnesení rozšířeného senátu, právním názorem Ústavního soudu. S ohledem na tuto změnu judikatury je třeba vyslovit, že byť krajský soud nepochybil v respektu k dobové judikatuře Nejvyššího správního soudu, bude se muset bez ohledu na okamžik uplatnění námitky prekluze, tj. nezávisle na jejím uplatnění až po uplynutí zákonné lhůty (§ 72 s. ř. s.), s takovou námitkou věcně vypořádat.

Posouzení otázky prekluze je přitom nejprve na krajském soudu. Nejvyšší správní soud se nemůže za dané procesní situace sám otázkou prekluze zabývat, protože by svým postupem předešel a nahradil závěry krajského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost brojit proti rozhodnutí krajského soudu opravným prostředkem (srov. rozsudek č. 1851/2009 Sb. NSS).

Ze stejného důvodu se Nejvyšší správní soud nemůže vyjádřit ani k námitce, podle níž správce daně nesdělil stěžovateli při zahájení daňové kontroly žádné pochybnosti či podezření, resp. důvody pro její zahájení. Tato námitka úzce souvisí s posouzením námitky prekluze práva na vyměření či doměření daně. Krajský soud bude muset posoudit, zda zahájení daňové kontroly bylo, při vypořádání se s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/2007, úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

Ke stížní námitce zpochybňující způsob, jakým se krajský soud vypořádal s návrhem stěžovatele na doplnění dokazování výsledkem svědků, Nejvyšší správní soud připouští, že správní soudnictví je založeno na tzv. plné jurisdikci. Ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. umožňuje soudu zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Je však na uvážení soudu, které z navržených důkazů provede (§ 52 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud připomíná, že krajský soud musí při posuzování návrhu na doplnění dokazování vážit, zda by svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS). Krajský soud tedy nemá povinnost provést každý navržený důkaz, má však povinnost zdůvodnit, proč jejich provedení nepovažuje za nutné. Nejvyšší správní soud potom přezkoumá rozhodnutí krajského soudu ve vztahu k tomu, zda krajský soud závěr o nadbytečnosti výsledku svědků řádně zdůvodnil.

Nejvyšší správní soud ovšem z důvodů nadbytečnosti nepřistoupil k bližšímu rozboru závěrů krajského soudu. Jak shora podrobně argumentováno, je totiž třeba zrušit rozsudek krajského soudu proto, že se nezabýval námitkou prekluze. Rovněž lze podotknout, že se Nejvyšší správní soud podobným právním a procesním rámcem stejně jako obdobnými skutkovými otázkami, navíc ve věci téhož stěžovatele, zabýval již v rozsudku č. č. 1851/2009 Sb. NSS, na který lze na tomto místě pro stručnost odkázat.

Kasační stížnost je důvodná, Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek krajského soudu, kterému vrátil věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 22. září 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu