



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyně Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **T. M.**, zastoupený 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 daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 92/2007 - 53,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 92/2007 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora citovaného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7162/2001/FŘ/130. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem ve Zlíně (dále jen „správce daně“) dne 30. 8. 2001, č. j. 174487/01/303912/2629, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 1997 ve výši 171 875 Kč.

Ze spisu správce daně vyplývá, že tato daň byla dodatečně 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 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 1997 a 1. – 4. čtvrtletí 1998. Po jejím skončení

vystavil správce daně výše uvedený dodatečný platební výměr, přičemž uvedenou výši daně z přidané hodnoty správce daně dodatečně vyměřil z přijatých dokladů fa č. 1/97 ze dne 21. 2. 1997, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 21. 2. 1997, a fa č. 2/97 ze dne 19. 3. 1997, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 19. 3. 1997, vystavené společností HAŠ v. o. s., Pardubice, za opravené formy, ze kterých si stěžovatel uplatnil odpočet 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“), a 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 deklarováných přijatých zdanitelných plnění (opravy forem) od obchodní společnosti HAŠ v. o. s., Pardubice, a vydal výše uvedený dodatečný platební výměr na splacení dodatečně vyměřené daně za zmíněné zdaňovací období ve výši 171 875 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru stěžovatel podal odvolání, které žalovaný svým rozhodnutím ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7162/2001/FR/130, zamítl.

Uvedené rozhodnutí žalovaného spolu s jeho dalšími sedmi rozhodnutími, jimiž žalovaný zamítl stěžovatelova odvolání proti dodatečným platebním výměrům za ostatní zdaňovací období roku 1997 a za všechna zdaňovací období roku 1998, napadl stěžovatel vzhledem ke shodnému skutkovému základu jednou žalobou. Krajský soud v Brně usnesením ze dne 8. 10. 2003, č. j. 29 Ca 120/2003 - 42, žaloby proti jednotlivým rozhodnutím vyloučil do samostatných řízení.

Krajský soud ve věci žaloby proti napadenému rozhodnutí žalovaného vydal dne 27. 9. 2005 rozsudek 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 brojí novou kasační stížností.

V kasační stížnosti stěžovatel především namítá, že se krajský soud nezabýval otázkou prekluze navzdory tomu, že stěžovatel námitku prekluze uplatnil, třebaže až po zákonné lhůtě pro podání žalobních námitek, neboť soud je povinen se touto námitkou zabývat kdykoli za řízení. Stěžovatel trvá na tom, že kdyby tak krajský soud učinil, dospěl by k názoru, že prekluzivní lhůta uplynula 31. 12. 2002 a žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až po jejím marném uplynutí.

Dále stěžovatel namítá porušení principu bezprostřednosti soudního řízení, neboť krajský soud čerpal poznatky jen z písemně zachycených projevů některých svědků. V souvislosti s tím proto stěžovatel nesouhlasí se zamítnutím výslechu jím navržených svědků a s tvrzením krajského soudu, že by takové důkazy na věci nic nezměnily.

Stěžovatel zdůrazňuje, že z důvodu zamítnutí těchto důkazních prostředků nemá možnost unést důkazní břemeno týkající se prokázání oprav forem, jehož neunesení mu je vytýkáno.

V posledním bodě kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na námitky obsažené v předešlé kasační stížnosti podané proti prvnímu rozsudku krajského soudu, který byl pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů Nejvyšším správním soudem zrušen, a veškeré námitky uvedené v předešlé kasační stížnosti činí i předmětem této nové kasační stížnosti.

K těmto námitkám dodal stěžovatel dne 16. 4. 2009 doplnění, ve kterém upozorňuje na nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Na základě tohoto nálezu stěžovatel tvrdí, že daňová kontrola zahájená protokolem o ústním jednání dne 29. 6. 1999 představovala protiprávní a protiústavní zásah do jeho základních lidských práv a svobod, jelikož při zahájení daňové kontroly nebyly ze strany správce daně sděleny stěžovateli jakékoli pochybnosti či podezření, respektive důvody k jejímu zahájení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil zejména tak, že stěžovatelem uvedené kasační důvody nelze vůbec považovat za kasační důvody tak, jak jsou vymezeny v § 103, § 104 a § 106 s. ř. s. Pro případ, že se Nejvyšší správní soud s tímto názorem neztotožní, žalovaný opětovně upozorňuje na to, že stěžovatel ve věci neunesl své důkazní břemeno a faktické uskutečnění fakturovaných prací (deklarovaných přijatých zdanitelných plnění, za něž uplatnil nárok na odpočet DPH) neprokázal. Na stížní námitku týkající se neprovedení výslechů stěžovatelem navržených svědků žalovaný reaguje tak, že není jeho povinností provést každý navržený důkaz, nýbrž zhodnotit nezbytnost provedení i věrohodnost navrhovaných důkazů. Vzhledem k tomu, že by navrhované důkazy neměly žádný vliv na posuzovanou věc, neměl žalovaný povinnost je provést. Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Kasační soud se nejprve zabýval otázkou prekluze. Jedná se o námitku, kterou stěžovatel uplatnil již v předchozí fázi řízení, nicméně tato námitka nebyla krajským soudem shledána za důvodnou, neboť ji stěžovatel podal vně zákonem stanovené lhůty pro podání žalobních námitek, v důsledku čehož krajský soud shledal, že není povinen se jí více pro její opožděnost zabývat.

Nejvyšší správní soud podotýká, že tento závěr krajského soudu byl v době jeho rozhodnutí v souladu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, kdy se k námitce prekluze přihlíželo jen v případě námitek účastníka řízení. Uvedený právní názor se opíral zejména o usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, v němž rozšířený senát konstatoval, že „*rozhodnutí Ústavního soudu nepředstavují ucelenou, konzistentní a bezrozpornou judikaturu ke sporné právní otázce*“, a to i při znalosti právního názoru vyjádřeného v nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, podle nějž mají soudy povinnost k prekluzi daně přihlížet *ex offio*.

V době rozhodování krajského soudu Nejvyšší správní soud setrval na v jeho judikatuře dlouhodobě zastávaném stanovisku, že prekluzi daně je třeba v soudním řízení namítat. Přestože Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, zopakoval názor, že k prekluzi práva podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je nutno přihlížet i z úřední povinnosti, je třeba podotknout, že v reakci na uvedený nálezh vyložil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67, proč nadále považoval za závazný takový výklad, podle něh se k prekluzi daně *ex offio* nepřihlíží. V daném případě Nejvyšší správní soud shledal „*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 míjející se s podstatou věci a ve druhém na onen první odkazující.*“

Kasační soud však musí konstatovat, že vzhledem ke konstantní a bezrozporné judikatuře Ústavního soudu a především s ohledem na nedávný nálezh Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud obsáhle vyložil, z jakých důvodů soudům vzniká povinnost zkoumat, zda nedošlo k prekluzi daně i bez námítky některého z účastníků řízení, je dosavadní rozhodovací praxe správních soudů týkající se předmětné otázky prekluze daně dále již neudržitelná.

Podle Ústavního soudu „*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 dispoziční zásada.*“ Argument systémové povahy práva rozvedl Ústavní soud následujícím způsobem: „*Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...). 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 prvé 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 závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.*“

Ústavní soud Nejvyššímu správnímu soudu dále vytkl nesprávné pojmání dispoziční zásady ve správním soudnictví, když uvedl, že „*ohledně dispoziční zásady je nutno podotknout, že ta se - právě proto, že má povahu zásady - nikdy neuplatňuje metodou ‚všechno nebo nic‘. V žádném procesu v kterémkoli státě se neuplatňuje dispoziční zásada ve své ryzí podobě, ale vždy s většími či menšími modifikacemi. Míra těchto modifikací závisí na povaze subjektivních práv, jimž se má v daném procesu poskytovat ochrana; to je samozřejmé, neboť má-li procesní právo náležitě plnit svoji ochrannou funkci, musí se přizpůsobovat předmětu, jemuž ochranu poskytuje. Z tohoto hlediska je nepochybné, že nejdůležitější se dispoziční zásada prosazuje v civilním sporném řízení, v němž představuje specifické promítnutí soukromoprávní autonomie vůle do oblasti procesu (...). Přesto i v civilním řízení soudním musí soud přihlížet k určitým okolnostem z úřední povinnosti. Nejde přitom pouze o procesní podmínky, ale též o skutečnosti, jež jsou významné z hlediska práva hmotného; typicky*

to platí např. pro absolutní neplatnost právního úkonu, ale rovněž právě pro prekluzi. Přiblíží-li se těmto okolnostem ex offio soud v civilním řízení soudním, tím spíše k nim musí přiblížit z úřední povinnosti i soud projednávající věc v režimu správního soudnictví. Civilní spor i správní soudnictví mají sice společný základní strukturální princip - systém dvou stran v kontradiktorním postavení - jenž také vyvolává řadu objektivně společných rysů (bez ohledu na deformace v platné právní úpravě), avšak nelze ani přehlížet objektivní rozdíly, jež mezi nimi panují. Tyto odlišnosti vyplývají z jiného předmětu ochrany, jimž se každý z těchto procesů zákonitě přizpůsobuje: v civilním sporu soud poskytuje ochranu subjektivním právům soukromým, ve správním soudnictví subjektivním právům veřejným. Takto vymezený rozdíl v předmětu ochrany zjevně nemůže odůvodnit závěr, že ve správním soudnictví se k prekluzi přiblíží jenom k námitce, a nikoliv z úřední povinnosti, neboť vlastně stojí na absurdním východisku, neodpovídajícím povaze subjektivních práv, jimž je poskytována ochrana: ve správním soudnictví, v němž se projednávají věci veřejnoprávní povahy, by měla být dispoziční zásada prosazena daleko důsledněji, než v civilním sporném procesu, v němž se poskytuje ochrana soukromoprávním vztahům, typickým daleko větší měrou volného chování subjektů. Rozdíly v předmětu ochrany tedy vedou k závěru právě opačnému, než činí Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu (...).“

Z právě uvedeného bezpochyby vyplývá, že závěry, týkající se problematiky přihlížení k daňové prekluzi ve správním soudnictví uvedené ve výše citovaných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, a ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67, je nutno považovat za překonané. Rozhodovací praxe v souvislosti s prekluzí v daňovém řízení, i obecně, je na základě výše zmíněného ústavního nálezu postavena na jisto a soudy jsou povinny otázku prekluze zkoumat z úřední povinnosti i v případě, že by tato skutečnost nebyla účastníky vůbec v rámci řízení namítána. Povinnost soudu vypořádat se s otázkou prekluze z moci úřední vychází především z toho, že následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují značné závažnosti. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají *ex lege* bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům. Tím by se ovšem dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, jak je vymezuje § 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního. Uvedená charakteristika prekluze (tedy že je třeba k ní přihlížet z moci úřední) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak.

Právě uvedené však nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl (obdobně ve vztahu k nicotnosti např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 12/2003 - 48, Sb. NSS č. 319/2004). Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo (viz také výše citovaný nálezn Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedenou závaznou judikaturu Ústavního soudu zdrazňuje, že krajský soud měl povinnost se prekluzí vyměření daně zabývat, což však neučinil. Vzhledem k výše předestřenému není vůbec podstatné, že stěžovatel námitku prekluze daně vznesl v řízení před krajským soudem až po uplynutí dvouměsíční zákonné lhůty pro podání žaloby, neboť krajský soud byl povinen se s otázkou prekluze věcně vypořádat i bez námítky stěžovatele.

Z tohoto důvodu zdejšímu soudu nezbyvá než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k novému projednání.

Ke stěžovatelově námitce prekluze daně, v níž namítá, že prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2002 a žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až po marném uplynutí této lhůty, se však v této fázi řízení Nejvyšší správní soud vyjadřovat nebude, neboť to považuje za předčasné. Za nastalé situace totiž Nejvyšší správní soud pokládá za prioritní potřebu ctít procesní práva stěžovatele, do nichž by bylo nepřípustným způsobem zasaženo, pokud by kasační soud tuto spornou otázku nyní sám definitivně zodpověděl. Současně však podotýká, že krajský soud je povinen se vyjádřit v dalším řízení i k námitce uplatněné v doplnění kasační stížnosti ze dne 16. 4. 2009, ve kterém stěžovatel namítá protiprávnost a protiústavnost daňové kontroly zahájené protokolem o ústním jednání ze dne 29. 6. 1999.

Za tohoto stavu věci považuje Nejvyšší správní soud za bezpředmětné zabývat se podrobně dalšími námitkami stěžovatele uplatněnými v kasační stížnosti, neboť zjištěné porušení povinnosti zkoumat prekluzi daně z úřední povinnosti představuje vadu řízení, jež se dotýká samotné zákonnosti nyní napadaného rozsudku, a tato skutečnost je sama o sobě důvodem pro zrušení citovaného rozhodnutí.

S ohledem na závěry výše předestřené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán zde vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V novém řízení krajský soud v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 16. července 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu