



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **T. M.**, zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 46/2007 – 31,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 46/2007 – 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 46/2007 – 31, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7167/2001/FŘ/130, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně dne 30. 8. 2001, č. j. 174566/01/303912/2629, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí 1998 ve výši 453 838 Kč. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku k žalobní námitce, že se finanční ředitelství nesprávně zaměřilo na zjišťování, zda subdodavatelé uvedení firmou HAŠ, v. o. s. skutečně práce na opravách forem prováděli, uvedl, že byl takový postup finančních orgánů zcela legitimní, neboť žalobce ve správním řízení nepředložil důkazy, které by prokázaly faktické uskutečnění zdanitelného plnění vykázaného na předmětných fakturách, čímž neunesl důkazní břemeno. Správce daně na základě dožádání místně příslušného správce daně firmy HAŠ, v. o. s. zjistil, že tato firma sama opravy neprováděla, skutečným dodavatelem měla být firma VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., se kterou měla firma HAŠ, v. o. s. uzavřenou smlouvu o dílo. V rámci dožádání však bylo zjištěno, že firma VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. neměla v roce 1997 zaměstnance, na daňová příznání k dani z přidané hodnoty za rok 1997 a 1998 byla vedena vytykáací řízení, v nichž nepředložila požadované doklady a neprokázala údaje uvedené v daňových příznáních. Jediný

společník a jednatel této firmy uvedl, že on sám formy neopravoval a kdo je opravoval, nebyl schopen uvést. Na dodavatele forem si nevzpomněl. K dopravě sdělil, že na dovoz kontaktoval jistou dopravní společnost, ale na dopravu opravených forem si nevzpomněl. Správce daně podle krajského soudu postupoval plně v souladu s dikcí ust. § 19 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Poté zhodnotil veškerá tvrzení žalobce a výsledky dokazování provedeného správcem daně, a to zcela konkrétně. Zejména se vypořádal se žalobními námitkami vůči hodnocení jednotlivých důkazů (povětšinou výslechu svědků), přičemž dal finančnímu ředitelství za pravdu, že dané důkazy neprokazují faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Důvodnými neshledal ani námitky porušení procesních předpisů (že v průběhu daňového řízení došlo k nezákonnému odmítnutí provést svědecké výpovědi některých osob, že protokol o zahájení daňové kontroly je neplatný a že výzva správce daně ze dne 16. 7. 1999 vydaná na základě ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neobsahuje sdělení konkrétních pochybností). Ve vztahu k námitce prekluze daně krajský soud odkázal na právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73, podle něj se danou námitkou nemůže zabývat, protože byla uplatněna po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty. Nevyhověl ani návrhům na výslech svědků. Co se týče svědků vyslechnutých již v daňovém řízení, neshledal, že by správní orgány hodnotily jejich výpovědi nesprávně. Z těchto výpovědí lze jednoznačně vyvodit závěry učiněné správci daně. Ostatně bylo by jen stěží možné očekávat přínos opakování výslechů s ohledem na značný časový odstup od rozhodného období. K porušení zásad bezprostřednosti a ústnosti tímto postupem nedošlo, neboť ve věci bylo nařízeno jednání, při kterém mohl žalobce uplatnit svá zákonná práva. Krajský soud rovněž zdůvodnil, proč nepovažoval za nutné provést výslechy svědků H. a V., kteří ve správním řízení vyslechnuti nebyli. Několikrát také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Afs 110/2007 - 63, jímž byla zamítnuta kasační stížnost žalobce ve skutkově obdobné věci.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti označil názor krajského soudu k otázce prekluze za rozporný s nálezem Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07. Stěžovateli je sice známo, že tutéž otázku posoudil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, shodně s tím, jak ji posoudil krajský soud v napadeném rozsudku, tedy že překročení lhůty pro vyměření daně je nezákonností, která by musela být namítána v dvouměsíční zákonné lhůtě. Stěžovatel nicméně setrval na námitce prekluze i na tvrzení, že soud je povinen se touto námitkou zabývat kdykoli za řízení. Tento závěr totiž zopakoval Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, který byl vydán později než citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel je přesvědčen, že nosné důvody rozhodnutí Ústavního soudu jsou povinny respektovat všechny státní orgány včetně obecných soudů. Krajský soud tedy byl povinen se námitkou prekluze zabývat. Kdyby tak učinil, musel by dospět k závěru, že prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2002 a že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až po marném uplynutí této lhůty. Stěžovatel dále polemizoval s názorem, že by běh prekluzivní lhůty byl přetržen úkony v rámci odvolacího řízení. Další okruh stížních námitek se týkal nevyhovění návrhu stěžovatele na provedení výslechu svědků. Podle přesvědčení stěžovatele došlo k porušení principu bezprostřednosti soudního řízení, neboť krajský soud čerpal poznatky jen z písemně zachycených projevů některých svědků. Protože soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu v tzv. plné jurisdikci, je oprávněn a povinen samostatně hodnotit důkazy, které byly ve správním řízení provedeny. Pokud však krajský soud odmítl vyslechnout svědky, jeho hodnocení svědeckých výpovědí nemůže být dostatečné. K tvrzení krajského soudu, že již uplynula dlouhá doba mezi rozhodnými událostmi a soudním řízením, takže by od výslechu svědků nebylo možno očekávat žádný přínos, stěžovatel namítal,

že krajský soud tímto postupem nepřipustně provedl předběžnou selekci důkazů. Za dlouhou dobu řízení před soudem navíc nelze činit odpovědným stěžovatele. Neprovedením výslechu svědků tak krajský soud znemožnil stěžovateli prokázat jím tvrzené skutečnosti, což vedlo k jeho neúspěchu v soudním sporu. Provést navržené výslechy bylo důležité z několika důvodů. Hodnocení výpovědí svědků zachycených v daňovém spisu soudem a stěžovatelem se liší. Krajský soud např. uvádí, že jediný společník a jednatel firmy VALÁŠEK PLUS, spol., s r. o. uvedl, že formy neopravoval a stěžovatel naproti tomu zdůrazňoval, že tento svědek také uvedl, že na opravy forem „zaúkoloval určité pracovníky“. Bez výslechu tohoto a dalších svědků, např. H., který rovněž potvrdil uskutečnění sporných oprav forem, nelze rozpory odstranit a dospět ke spolehlivě zjištěnému stavu věci. Ohledně svědka H., který nebyl správními orgány vyslechnut vůbec, sdělil stěžovatel krajskému soudu zcela konkrétně, jaké skutečnosti může jeho výslech prokázat. Stěžovateli je vytýkáno, že neunesl důkazní břemeno a když navrhl tohoto svědka k prokázání uskutečnění oprav forem, byl tento důkaz soudem odmítnut. Stěžovatel tak důkazní břemeno prakticky neměl šanci unést. K tvrzení krajského soudu, že výslech svědka H. (a svědka V.) navrhoval stěžovatel již v daňovém řízení a nebyl schopen sdělit, k jakým skutečnostem mají vypovídat, namítal stěžovatel, že mu správce daně neponechal dostatek času ke sdělení důvodů, proč navrhuje výslech uvedených svědků. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že neprovedení výslechu svědků, zvláště H., je zásadní vadou řízení před krajským soudem. Stěžovatel dále odkázal na námitky, které uplatnil již ve své předchozí kasační stížnosti v této věci, protože Nejvyšší správní soud se ve svém minulém rozhodnutí věnoval pouze námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu a s námitkami směřujícími do věci samé se nevyvířoval. V doplnění kasační stížnosti pak stěžovatel namítal v návaznosti na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, že daňová kontrola, která u něj byla zahájena protokolem o ústním jednání ze dne 29. 6. 1999, představovala protiprávní a protiústavní zásah do jeho základních lidských práv a svobod. Při zahájení daňové kontroly totiž nebyly správcem daně sděleny stěžovateli jakékoli pochybnosti či podezření, resp. obecně řečeno důvody k jejímu zahájení. Důkazem o tom je právě protokol o ústním jednání, ve kterém není obsažena žádná informace týkající se důvodu zahájení kontroly. V citovaném nálezu však Ústavní soud uzavřel, že použití daňové kontroly nesmí být svévolné, nýbrž že správce daně musí formulovat důvody pro její zahájení, tj. musí vyslovit konkrétní pochybnosti či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná, správcem daně vyměřená daň je nižší, než měla být. Stěžovatel tuto otázku považuje za přípustnou i v této fázi řízení, neboť výše uvedený názor o protiústavnosti daňové kontroly nebyl dříve judikován, a stěžovateli proto nemohlo být známo, že celá daňová kontrola byla provedena protiústavně (k tomu obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 48/2006 – 155). Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve navrholo, aby byla odmítnuta. Stěžovatel podle finančního ředitelství nenaplnil své stížní body dostatečně jasným a konkrétním vylíčením skutkových a právních důvodů, pro něž napadá rozsudek krajského soudu, čímž se dostal do rozporu s ust. § 106 odst. 1 s. ř. s. Námitka týkající se neprovedení výslechu svědků H. a V. nebyla obsahem žaloby, a je proto třeba ji považovat za nepřipustnou podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s tímto hodnocením, navrholo finanční ředitelství její zamítnutí. Stěžovatel v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, protože neprokázal reálnou existenci zdanitelného plnění, na jehož základě by mohl ve smyslu ust. § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH nárokovat odpočet daně. Skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení nasvědčují tomu, že firmy HAŠ, v. o. s. i VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. vystavovaly pouze faktury, aniž by opravy uvedené na fakturách realizovaly. Co se týče neprovedení výslechu svědků H. a V., je z jejich postavení zcela zřejmé, že by nemohly změnit důkazní situaci. Stěžovatel ostatně ani nebyl schopen uvést, co má jejich výslech prokázat. K námitce stěžovatele v doplnění kasační stížnosti,

v níž brojil proti protiústavnosti provedení daňové kontroly, finanční ředitelství uvedlo, že v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je vyjádřen ojedinělý právní názor k posouzení institutu daňové kontroly a nejedná se o konstantní judikaturu Ústavního soudu. Je to právní názor vyslovený pouze v jediném nálezu a navíc předsedkyně senátu podala k tomuto nálezu odlišné stanovisko. Finanční ředitelství zdůraznilo, že nález nebyl zveřejněn ve Sbírce zákonů České republiky. Nález nerozlišuje mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením. Podle názoru finančního ředitelství je v případě nálezů, v nichž Ústavní soud vyslovil porušení základního práva či svobody v konkrétním případě, nutno rozlišovat, zda byla zohledněna specifika daného případu natolik, že vyslovené závěry lze přijmout jako obecné pravidlo. V uvedeném nálezu projednávaný případ vykazuje specifika, která ovšem nejsou dána v případě stěžovatele. Ve věci nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se totiž jednalo o zdanění příjmu osoby fyzické, daňový subjekt již v předchozích řízeních namítal, že daň byla stanovena po prekluzi, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně podle protokolu s chybným obsahem a že k zahájení kontroly došlo deset dní před koncem prekluzivní lhůty. Pokud by měl být závěr Ústavního soudu o formulaci důvodů pro zahájení kontroly „obecným pravidlem“, jde podle finančního ředitelství o nový přístup a ani správce daně nemohl předpokládat v době zahájení daňové kontroly v roce 1999, že dojde k takovému výkladovému posunu v otázce zahajování daňové kontroly. Finanční ředitelství poukázalo na zásadu předvídatelnosti soudního rozhodování a odlišné stanovisko předsedkyně senátu ve věci nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, se kterým se ztotožňuje. Finanční ředitelství dále argumentovalo preventivní funkcí daňové kontroly a uvedlo, že svévoli při zahájení daňové kontroly zabraňuje náhodný výběr kontrolovaných subjektů, neboť v tomto případě je eliminován tzv. lidský faktor, zejména jsou-li subjekty ke kontrole vybírány za pomoci využití možností výpočetní techniky.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda lze považovat za přípustný okruh stížních námitek, který spočíval v odkazu na námítky uplatněné stěžovatelem v jeho předchozí kasační stížnosti v této věci. Jak již totiž Nejvyšší správní soud judikoval ve vztahu k ust. § 71 odst. 1 s. ř. s., 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, přičemž podle písm. d) citovaného ustanovení je žalobce povinen uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená konkrétní právní argumentací. 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58). Je nepochybné, s ohledem na ustanovení § 120 s. ř. s., že tyto závěry vyslovené ve vztahu k žalobě lze aplikovat rovněž na kasační stížnost.

Podanou kasační stížností stěžovatel napadá jiné rozhodnutí než v kasační stížnosti, na jejíž obsah odkázel. I když se jedná o rozhodnutí téhož soudu a v téže věci, je třeba s přihlídnutím k charakteru předmětných námitek konstatovat, že tato skutečnost nezbavuje stěžovatele povinností uvedených v předchozím odstavci. 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 stížní námítky směřující proti původnímu rozhodnutí krajského soudu vztáhnout i na jeho rozhodnutí nové. Toto měl učinit stěžovatel v kasační stížnosti. Kasační stížnost tak není přípustná v rozsahu námitek odkazujících na námítky uplatněné stěžovatelem v jeho předchozí kasační stížnosti. Proto se těmito námitkami Nejvyšší správní soud při meritorním přezkumu věci nezabýval.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou týkající se prekluze práva vyměřit či doměřit daň. Právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 – 73, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), který byl v souladu s právním názorem vysloveným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, na který odkázal v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud, byl totiž překonán nálezy Ústavního soudu, v nichž se Ústavní soud konstantně a bezrozporně vyjádřil, že soudy musí zkoumat, zda nedošlo k prekluzi daně i bez námítky účastníků řízení. Odkázat lze zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud obsáhle vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. 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.“ K systémové povaze práva Ústavní soud uvedl, že „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 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 závažnosti 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 je povinen ve své další rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nebude nahrazeno žádným novým rozhodnutím rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, s ohledem na citované nálezy Ústavního soudu, uvedl, že pokud by správní soudy nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům, čímž by se dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, kterým je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických i právnických osob. Soudy přitom nemusí v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k negativnímu závěru ohledně prekluze, není nutné, aby své úvahy v odůvodnění rozhodnutí výslovně uváděl. Soud má však povinnost vždy se vyjádřit k otázce prekluze, je-li namítána, a dále v případě, že sice nebyla namítána, ale přitom sám dospěl závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. V dané věci krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně uvedl, že se námitkou prekluze s ohledem na názor uvedený v usnesení rozšířeného senátu vůbec nezabýval, i když ji stěžovatel v replice uplatnil. Bude tedy na krajském soudě, aby v dalším řízení námitku prekluze posoudil, neboť pochybil, pokud tak neučinil. Nejvyšší správní soud za dané procesní situace nemůže sám hodnotit otázku, zda v dané věci uplynula prekluzivní lhůta ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by se touto otázkou zabýval, aniž se s ní předtím vypořádal krajský soud, nahradil by tímto postupem ve své podstatě závěry krajského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost obrany proti takto formulovaným právním

závěrům v opravném prostředku, tj. v kasační stížnosti, a tím by Nejvyšší správní soud v daném případě nepřipustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele.

Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud nemůže vyjádřit ani k námitce stěžovatele, že při zahájení daňové kontroly mu nebyly správcem daně sděleny jakékoli pochybnosti či podezření, tzn. důvody k jejímu zahájení. Tato námitka úzce souvisí s posouzením námitky prekluze práva vyměřit daň, neboť krajský soud se bude muset v rámci námitky prekluze zabývat tím, zda zahájení daňové kontroly bylo úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků či nikoliv. Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, vyslovil, že má-li být daňová kontrola skutečně úkonem ve smyslu citovaného ustanovení, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití. Je-li daňová kontrola jediným úkonem, pak to podle přesvědčení Ústavního soudu znamená, že důvody a podezření musí existovat v okamžiku jejího zahájení a musí být správcem daně jednoznačně formulovány, daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly. Nebyly-li daňovému subjektu sděleny důvody zahájení kontroly, nelze podle Ústavního soudu zahájení kontroly, resp. daňovou kontrolu jako celek, považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně. Pokud finanční ředitelství poukazovalo ve svém vyjádření na specifika, která odlišují daný případ od případu projednávaného Ústavním soudem pod sp. zn. I. ÚS 1835/07, Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že tato argumentace není případná, neboť není podstatné, zda daňový subjekt již v předchozích řízeních namítal, že daň byla stanovena po prekluzi a že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně podle protokolu s chybným obsahem, neboť soudy mají povinnost přihlížet k námitce prekluze z moci úřední.

Stěžovatel dále brojil proti způsobu, jakým krajský soud reagoval na jeho návrh doplnit dokazování výsledkem svědků. Je nesporné, že krajské soudy rozhodují ve správním soudnictví v tzv. plné jurisdikci. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, rozhodování v tzv. plné jurisdikci znamená konkrétně např. to, že soud posuzuje nejen zákonnost správního rozhodnutí, ale i skutkovou stránku věci, tedy má možnost provádět také dokazování. A to i v případě, že se jedná o důkazy, které nebyly navrženy žalobcem v průběhu správního řízení. Na druhou stranu ale Nejvyšší správní soud vždy uváděl, a považuje za nutné to připomenout i nyní, že krajský soud by měl zvažovat rozsah doplnění dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, a ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005 - 62). Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů má totiž přes svá specifika stále především kasační charakter. Znamená to tedy, že krajský soud nemá povinnost provést každý účastníky navržený důkaz. Má však povinnost řádně zdůvodnit, proč jejich provedení nepovažuje za nutné, což platí jak pro důkazy, které již byly v řízení před správním orgánem provedeny a účastník řízení z nějakého důvodu navrhuje jejich opakování, tak pro důkazy, které by měly být poprvé provedeny v soudním řízení. Hlavním kritériem, podle kterého Nejvyšší správní soud přezkoumává napadené rozhodnutí krajského soudu ve vztahu k uvedené námitce, tedy je, zda krajský soud svůj závěr o nadbytečnosti provést výsledky navržených svědků řádně odůvodnil. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem stěžovatele, že jistě nelze přičítat k jeho tíži, že soudní řízení již probíhá dlouhou dobu, a bylo by jen stěží akceptovatelné, pokud by krajský soud zamítl návrh na provedení daných důkazů pouze z tohoto důvodu. Tak tomu ale nebylo. Uvedený argument použil krajský soud pouze podpůrně. Krajský soud v odůvodnění rozsudku ve vztahu k jednotlivým svědkům podrobně zrekapituloval, co bylo z jejich svědeckých výpovědí zjištěno a proč není nutné jejich výpovědi opakovat. Stejně tak se vypořádal s návrhy na výslech svědků H. a V., když u žádného z nich zejména neshledal, že by jeho výpověď mohla prokázat faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění, což krajský soud oprávněně považoval za meritum věci.

Dokazování bylo vedeno v předmětném zdaňovacím období k pochybnostem, které vznikly ohledně provádění oprav ze strany dodavatele HAŠ, v. o. s. Z dožádání provedeného Finančním úřadem Pardubice vyplynulo, že tento subjekt tyto práce neprováděl, pouze je přefakturoval od firmy VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., což vyplynulo z vyjádření jejího jednatele pana Kursy. Jejich provedení touto firmou však nebylo prokázáno. Podle sdělení Finančního úřadu Holešov je firma nekontaktní. Dokazování bylo rovněž vedeno k pochybnostem týkajícím se uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem LEVAP, s. r. o. Z účetnictví bylo zjištěno, že shodný předmět dodávky obsahují také faktury od firmy KOVOS, spol. s r. o. a J+L KOVOS, spol. s r. o. Dožádaný správce daně zjistil, že pro firmu LEVAP, s. r. o. byly v dubnu 1998 vystaveny faktury od firmy VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. na stejný předmět plnění jaký fakturovala stěžovateli firma LEVAP, s. r. o. Jednatel firmy LEVAP, s. r. o. pan Zemánek k tomu uvedl, že v sídle dodavatele nebyl, pouze se s ním setkal jednou v restauraci, kde se uskutečnila platba bez přítomnosti dalších osob a jaké zboží kupoval, si nepamatoval, neboť kvalitativní přejímku zboží neprováděl. Konkrétně k fakturám č. 3/98 až č. 5/98 uvedl, že neví, kdo provedl fakturované práce a ke zjištění správce daně, že to mohla být firma VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. sdělil, že si na to již nevzpomíná, ale že je to možné, neboť s touto firmou měl nějaké obchodní aktivity. Dále uvedl, že v roce 1998 firma LEVAP, s. r. o. neměla žádné zaměstnance. Dožádaní správci daně příslušní firmám KOVOS, spol. s r. o. a J+L KOVOS, spol. s r. o. potvrdili, že KOVOS, spol. s r. o. realizovala výrobu kazet SEMCON a má k tomu potřebné výrobní i pracovní kapacity. Firma J+L KOVOS, spol. s r. o. dodala stěžovateli naváděcí pult. V daňovém řízení byl jako svědek vyslechnut za účasti stěžovatele zaměstnanec firmy Barum Continental, s. r. o., který uvedl, že formy byly k přepravě dodávány v různém provedení, buď vcelku nebo byly rozebrány na jednotlivé segmenty a byly předávány v areálu této firmy zaměstnancům stěžovatele. K tomu stěžovatel uvedl, že zaměstnance nemá a formy přebíral buď sám nebo jeho syn a byly odváženy vlastním nákladním automobilem. Svědek dále uvedl, že pokud rozsah opravy nebylo možno zjistit, byly opravy konzultovány přímo na místě v opravně. Jednalo se o pracoviště v areálu Zbrojovka Jablunka. Práce, které se dotýkaly opravy mimo předcházející domluvy, byly konzultovány pracovníkem Barum Continental, s. r. o. většinou osobní návštěvou v areálu Zbrojovka Jablunka. U koho stěžovatel zajišťoval opravy, nebylo pro firmu Barum Continental důležité. Rovněž byl v daňovém řízení za přítomnosti stěžovatele vyslechnut jako svědek bývalého zaměstnance firmy Zbrojovka Jablunka, který uvedl, že ve většině případů byly formy přivezeny stěžovatelem celé, kromě toho i samotné segmenty v různém počtu. Rozsah oprav byl kvalifikován stěžovatelem, v případě nutnosti byla vyžádána konzultace s odborným pracovníkem firmy Barum Continental. Správce daně také vyslechl svědka R. V., který měl v letech 1997 - 1999 pronajaty prostory v areálu BCHZ Slušovice a ten uvedl, že zde byly nějaké formy, vyskytoval se tam pan P. a pan Zemánek, nějaké formy tam viděl (neupřesnil, ve kterém roce), nic bližšího si ale nepamatuje, jeho se to netýkalo. Z výpovědi tohoto svědka také vyplývá, že v předmětném skladě se nacházel pan P. s rodinou, Zemánek a Kurša, ve skladu byly složené formy na výrobu pneumatik, co tam zmiňovaní dělali, svědek neví, neví ani, zda falšovali jeho podpisy nebo jaké obchody tam dělali. Svědek dále uvedl, že jmenovaní měli něco na formách vrtat. Výslechu svědka byl stěžovatel přítomen. Dožádaným Finančním úřadem v Pardubicích byl vyslechnut Ing. V. H. (HAŠ), který uvedl, že v letech 1997 - 1998 přebíral od stěžovatele segmenty forem k opravě, pro něho pak formy opravoval a práce mu dodávala firma VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. Jejího zástupce platil v hotovosti. Konkrétně mnohokrát jednal s panem Kursou. K dopravě uvedl, že segmenty se skladovaly v garáži firmy, odkud si je odvážela firma VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. Ke složitosti dopravy (Zlín-Pardubice-Holešov-Pardubice-Zlín) sdělil, že to bylo předmětem obchodního tajemství, přičemž nebyl ochoten sdělit, kde se opravy provádějí. Stěžovatel byl výslechu opět přítomen. Při místním šetření provedeném Finančním úřadem v Holešově u firmy VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. její jednatel a jediný společník pan Kurša uvedl,

že vystavil faktury, opravy však neprováděl, „jen zálohoval určité pracovníky“. Dožádaným Finančním úřadem ve Vsetíně byl vyslechnut Ing. C. (Zbrojovka Jablunka, a. s.), který uvedl, že v letech 1997 a 1998 prováděl opravy forem, které přivážel stěžovatel, někdy prováděl odbornou konzultaci pracovník Barumu Continental, jednalo se cca o 50 oprav ročně a vyjádřil se i ke způsobu jejich provádění.

Pokud z některých výpovědí vyplynulo, že byly prováděny i jiné opravy než ty, které prováděla Zbrojovka Jablunka, a. s., jedná se o informace zcela nekonkrétní a nelze z nich dovodit, že by potvrzovaly stěžovatelova tvrzení, že byly prováděny opravy také firmou HAŠ, v. o. s., resp. jejím subdodavatelem či někým jiným. Už vůbec pak z těchto výpovědí nelze dovodit, že bylo uskutečněno zdanitelné plnění odpovídající předmětným fakturám. Stěžovatel sám, jak uvádí, byl v kontaktu pouze s jednatelem označeného dodavatele, který však toto nepotvrdil a uvedl, že prováděl pouze přefakturaci. Jednatel firmy VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. uvedl, že sám práce neprováděl, ale zadával je jiným osobám, které neidentifikoval. Výsledky dokazování tak nelze hodnotit jinak, než že existence zdanitelného plnění prokázána nebyla. I když z některých výpovědí by bylo možno dovodit provádění nějakých, nikoliv však soustavných, prací, mimo práce prováděné Zbrojovkou Jablunka, a. s., v žádném případě na nich nelze stavět prokázání prací deklarovaných v rozhodném období v hodnotě 2 062 900 Kč. Finanční ředitelství a posléze i krajský soud, tyto důkazy hodnotily správně a Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, že nic nenasvědčuje tomu, že by bylo účelné provádět opakovaný výslech některého z těchto svědků (ke stejným závěrům viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve skutkově obdobné věci ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Afs 110/2007 - 63).

Totéž lze konstatovat ve vztahu ke stěžovatelem navrženému výslechu svědků H. a V. Stěžovatel tvrdí, že již finanční orgány jej poškodily tím, že mu neumožnily provést jejich výslech. Proti tomu však svědčí skutečnost, že poté, co byla dne 18. 7. 2001 se stěžovatelem projednána zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty a byla mu dána možnost se k výsledkům v ní obsaženým vyjádřit, stěžovatel jen uvedl, že daňové řízení nebylo provedeno důkladně a požaduje lhůtu k vyjádření ke zprávě. Správce daně mu dne 20. 7. 2001 doručil rozhodnutí, jímž mu stanovil osmidenní lhůtu. V této lhůtě stěžovatel navrhl výslech svědků V. a H. Poté jej správce daně předvolal do svého sídla, aby zjistil, co by tito svědci měli dosvědčit. Stěžovatel však nic neuvedl a pouze opět požádal o poskytnutí lhůty k písemnému vyjádření. Správce daně následně, po více než měsíci, dne 30. 8. 2001 rozhodl ve věci, přičemž zdůvodnil, proč výslechy navržených svědků neprovedl. Nejvyšší správní soud považuje postup finančního orgánu za přiměřený a odpovídající zákonu. Ze žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků nevyplývá povinnost správce daně stanovit daňovému subjektu další lhůtu ke zdůvodnění jeho návrhu. Navíc je zarážející, že stěžovatel, který údajně považoval tyto svědky za důležité pro prokázání svých tvrzení, nebyl schopen ani měsíc poté, co jejich výslech navrhl, konkrétně sdělit, proč jejich výslech požaduje.

Zcela přesvědčivé je rovněž zdůvodnění krajského soudu, proč nebyli tito svědci vyslechnuti ani v průběhu soudního řízení. Svědek V., řidič firmy KOREX, měl provádět dopravu předmětných forem do Pardubic. Krajský soud však upozornil na to, že pan H. sdělil místně příslušnému Finančnímu úřadu v Pardubicích, že opravy forem měla provádět firma Valášek Plus, spol. s r. o. Je absolutně nelogické, že by řidič potvrdil, že formy byly převáženy ze Zlína, Otrokovic, event. Jablunky, do Pardubic, odtud zpět k opravě do Holešova a opravené opět do Pardubic, kde by si je stěžovatel vyzvedl. Pokud by skutečně firma VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. opravovala dané formy, pak existovala možnost dovozu a odvozu těchto forem přímo do Holešova. Stěžovatel navíc v řízení před správním orgánem uvedl, že dopravu forem prováděl osobně vlastními vozidly. Svědek H., technik divize forem firmy Barum Continental, s. r. o., mohl



údajně potvrdit, že ne všechny formy bylo možno opravit ve Zbrojovce Jablunka, a. s. K tomu krajský soud podotkl, že předmětem sporu není technologie oprav forem, ale prokázání skutečností uvedených v účetnictví stěžovatele. Přitom není zřejmé, jak by výpověď svědka H. mohla přispět k prokázání faktického uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud tedy neshledává žádné pochybení v postupu krajského soudu, který odmítl návrhy stěžovatele na provedení výslechu svědků v soudním řízení a argumentaci stěžovatele ve vztahu k tomuto postupu považuje za nedůvodnou.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 11. června 2009

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu