



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **R. M.**, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2002, č. j. FŘ-110-6828/2001-0107/PH, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 26/2008 - 72,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 26/2008 - 72, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2002 č. j. FŘ-110-6828/2001-0107/PH, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 28. 6. 2001 č. j. 142682/01/303912/2629 doměřujícímu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1996 částku 103 280 Kč.

Je třeba předeslat, že Krajský soud o této žalobě rozhodoval opakovaně, přičemž jeho předchozí rozsudky ze dne 12. 1. 2005, č. j. 29 Ca 408/2002 - 26 a ze dne 18. 10. 2006, č. j. 29 Ca 133/2006 - 31 byly zrušeny rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 91/2005 - 61, a ze dne 12. 12. 2007, č. j. 2 Afs 14/2007 - 60, a to v obou případech z procesních důvodů.

V nyní napadeném rozsudku krajský soud především konstatoval nařízení jednání k odstranění vad, pro které byl jeho předchozí rozsudek v kasačním řízení zrušen. Při tomto jednání přečetl obsah správního spisu a výpovědi všech svědků tak, jak bylo žalobcem a jeho zástupcem požadováno při jednání; přitom vzal v úvahu i podání T. M., které v zastoupení žalobce učinil v době před jednáním ve vztahu ke všem jejich soudem projednávaným věcem. Vše, co bylo čteno a v jakém rozsahu, je v rozsudku podrobně popsáno. V závěru jednání žalobce upozornil na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 545/07 s tím, že by soud měl přihlížet k námitce prekluze, i když nebyla vznesena ve lhůtě pro podání žaloby.

Konkrétně krajský soud v rozsudku uvedl, že námitku nesprávného nezahrnutí faktur od dodavatelů HAŠ, v. o. s., a KOREX, spol. s. r. o., do výdajů posoudil tak, že žalobce v rozporu s povinnostmi vyplývající z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) neprokázal, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť neprokázal, že práce spočívající v opravách nákladních vulkanizačních forem byly provedeny. Formálně vystavené doklady nebyly podloženy dalšími zjištěními o provedení oprav ani výpověďmi svědků. Krajský soud s nimi podrobně porovnal tvrzení žalobce a dovodil, že tyto výpovědi neprokazují provedení prací zahrnutých do sporných faktur. K výtce, že nebyl opatřen navržený znalecký posudek, který by prokázal, že kromě Zbrojovky Jablůnka, a. s., se na opravě forem podílely i jiné subjekty, krajský soud uvedl, že ani takový důkaz by nebyl potvrzením prací fakturovaných označenými dodavateli. Námitku porušení procesních práv žalovaným v daňovém řízení shledal soud zcela nekonkrétní. Krajský soud poukázal i na podání žalobce ve sporech týkajících se daně z přidané hodnoty a „z procesní opatrnosti“, k níž byl veden tím, že žalobce svá podání obvykle vztahoval ke všem projednávaným žalobám, se vypořádal i s tvrzeními tam obsaženými. Zejména se vyslovil k namítané nicotnosti napadených správních rozhodnutí, která měla být důsledkem neplatného zahájení kontroly způsobeného neúplností protokolu o zahájení; zde poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, pojednávající o intenzitě vad vedoucích k nicotnosti správního rozhodnutí. Ač se jednalo o námitku uplatněnou opožděně, krajský soud ji věcně vypořádal, ovšem se závěrem, že důvody nicotnosti dány nejsou. Ve vztahu k námitce prekluze ovšem ustal na tom, že jde o námitku podanou po uplynutí žalobní lhůty a rovněž odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Námitky žalobce proti nedostatkům výzev vydaných správcem daně dne 16. 7. 1999 a 31. 8. 1999 označil též za opožděné, ovšem uvedl k nim, že šlo o výzvy podle § 31 odst. 9 daňového řádu, v nichž nemusí být obsaženo sdělení konkrétních pochybností. Krajský soud ani nepřisvědčil argumentaci o nepřipustnosti požadavku správce daně na prokázání skutečností, kterých nebyl žalobce účasten, protože zjišťování ohledně subdodavatelů společnosti HAŠ, v. o. s., bylo prováděno ve prospěch žalobce, který jinak nebyl schopen doložit, že práce touto společností fakturované byly provedeny. Odmítl také námitku o nesplnění důkazního břemene správcem daně, neboť povinnost prokázat tvrzená plnění stíhala daňový subjekt. Dále neuznal žalobcovu tvrzení, že způsob, jakým byly dodávky dodavateli plněny jsou součástí jejich obchodního tajemství ani, že výpovědi svědků V., C., H., H1 a Z. a K. o provádění oprav ve výrobním areálu ve Slušovicích dokládají dodávky společností HAŠ, v. o. s. vyfakturované. Žalobní tvrzení, že z „Přehledu oprav“ nelze dovodit duplicitu oprav, neboť každý z dodavatelů mohl na formě provádět jiný úkon, soud neakceptoval s ohledem na nedostatek důkazů o tom, že tomu tak skutečně bylo. Opomenutí výpovědi svědka V. žalovaným je novou námitkou, navíc tato výpověď nebyla příliš konkrétní. K návrhu na výslech svědků slyšených v daňovém řízení, krajský soud uvedl, že k tomu neshledal důvod. Svědci byli slyšeni a žalovaný z jejich výpovědí vycházel, přičemž jeho závěry s nimi nejsou v rozporu. Stejně tak ani neshledal vadou nevyslechnutí p. H. a p. V., neboť to, k čemu měli svědčit, bylo objasněno a vyloučeno jinými důkazy. Krajský soud dále poukázal na nevysvětlený rozdíl ve fakturaci společnosti KOREX,

spol. s r. o., (180 438 Kč včetně DPH) a žalobcovou fakturací těchže oprav jejich zadavateli, společnosti Barum Continental, spol. s r. o., (54 168 Kč), při současné datové rozpornosti obou plateb. V řízení bylo dostatečně prokázáno, že společnost HAŠ, v. o. s., ani společnost KOREX, spol. s r. o., opravy samy neprováděly, ale pouze účetně přefakturovávaly od společnosti VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., která ovšem neměla žádné zaměstnance a jejíž jednatel popřel, že by formy opravoval a nebyl schopen uvést, kdo tak činil. Žalovaný však dle krajského soudu pochybil, pokud neuvedl důvody nevyslechnutí těchto svědků ve svém rozhodnutí, podle krajského soudu však nejde o vadu mající zásadní vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (rovněž jde o námitku uplatněnou až v průběhu řízení).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá porušení principu bezprostřednosti soudního jednání a plné jurisdikce. Hodnocením přínosu těchto výpovědí soud provedl předběžnou selekci důkazů, která je nepřijatelná. Neprovedením výslechu svědků soud znemožnil žalobci prokázat jím tvrzené skutečnosti, což vedlo k neúspěchu ve sporu. Soud zkrásně uvádí některé výpovědi, např. tvrdí, že jednatel společnosti VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., (p. K.) popřel provedení oprav a zcela pominul, že uvedl, že na opravy forem „zaúkoloval určité pracovníky“. Žalovaný také uložil dožádanému správci daně, aby výslech v tomto směru doplnil, ovšem to se již nepodařilo, neboť p. K. se stal nekontaktním. Bez odstranění tohoto a dalších rozporů však nelze dospět k řádnému zjištění skutečného stavu věci. Stejně tak žalobce nenavrhol výslech svědka H. k činnosti společnosti Barum Continental, jak tvrdí soud, ale k potvrzení provádění oprav společností HAŠ, resp. KOREX. Přitom výpověď tohoto svědka by mohla mít zásadní význam. Žalobce netvrdil, že společnost HAŠ opravy prováděla, ale že opravy zajišťovala. Svědek V. pak mohl podpořit žalobcovu vysvětlení. Žalobci nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno, když jeho návrhy důkazů nebyly provedeny a tím byl z možnosti splnit důkazní břemeno vyloučen. Stěžovatel dále odkazuje na kasační námitky uplatněné již v kasačních stížnostech podaných dne 24. 2. 2005 a 8. 12. 2006, jimiž se Nejvyšší správní soud dosud nezabýval, neboť předchozí soudní rozhodnutí zrušil z procesních důvodů. Navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na zákonné náležitosti kasační stížnosti, jimž podání stěžovatele neodpovídá. Zejména upozornil, že neprovedení výslechu svědků H. a V. nebylo namítáno v žalobě a taková námitka, je tudíž nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stejně tak odkaz na kasační stížnosti podané proti jiným rozsudkům nelze podle žalovaného považovat za řádně uplatněný kasační důvod. Pokud by se Nejvyšší správní soud s jeho názorem neztotožnil, uvádí žalovaný k věci samé, že v rámci daňového řízení oprávněně vyloučil z daňově uznatelných výdajů částku 225 600 Kč dle faktury č. 3/96 ze dne 11. 10. 1996 vystavené HAŠ, v. o. s., za opravu vulkanizační formy a částku 111 900 Kč dle faktury č. 960193 ze dne 25. 11. 1996 vystavené KOREX, spol. s r. o., za opravu vulkanizačních forem v září, říjnu a listopadu r. 1996. K tomu poznamenává, že výdaj za fakturované práce v měsíci září uznán byl. Daňový subjekt neprokázal své tvrzení o tom, že práce byly provedeny (u společnosti KOREX, spol. s r. o., zčásti). Požadavek na takové prokázání prací je zcela v souladu se zákonem, šlo o součást důkazního břemene daňového subjektu. Krajský soud se v rozsudku podle přesvědčení žalovaného dostatečně vypořádal s hodnocením zjištěných skutečností. Pokud jde o návrh na výslech svědka V. (řidič společnosti KOREX) a p. H., (technika společnosti Barum Continental, a. s.), pak již z jejich postavení bylo zřejmé, že by nemohli potvrdit průběh obchodního případu, tak jak byl deklarován daňovými doklady. Jednatel společnosti HAŠ uvedl, že opravy společnost neprováděla, jen přefakturovávala, a vlastní práce měla provádět společnost VALÁŠEK PLUS, jejíž zástupce to popřel a která neměla žádné zaměstnance. Výsledky těchto svědků nemohly změnit důkazní situaci, nehledě na to, že žalobce ani neuváděl, co má být výsledkem svědků prokázáno. Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí.

V doplnění kasační stížnosti ze dne 14. 4. 2009 stěžovatel poukazuje na náleze Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 a namítá, že daňová kontrola byla u něho zahájena protokolem o ústním jednání ze dne 31. 8. 1999, z něhož je patrné, že se tak stalo protiprávně a protiústavně. Při zahájení kontroly nebyly sděleny žalobci žádné pochybnosti či podezření, resp. důvody k jejímu zahájení. Takto bezdůvodně zahájená kontrola představuje svévoli při uplatňování státní moci. S ohledem na to jsou pak i usvědčující důkazy takto opatřené získány protiústavním způsobem. Tuto námitku považuje stěžovatel za přípustně uplatněnou, neboť v době podání žaloby nebyl výše uvedený závěr Ústavního soudu dosud judikován.

Žalovaný k doplnění kasační stížnosti uvedl, že názor Ústavního soudu je názorem ojedinělým a zcela překvapivým. Navíc tento názor přímo odporuje právní úpravě plynoucí z daňového řádu. Nález nebyl Ústavním soudem ani zveřejněn ve Sbírce zákonů, což by založilo jeho všeobecný význam. Je třeba rozlišovat mezi nálezy, v nichž byla zohledněna specifika určitého konkrétního případu a nálezy mající zásadní sjednocovací vliv. V dané věci se jednalo právě o náleze ve věci vyznačující se určitými specifickými skutečnostmi. Jednalo se o zdanění fyzické osoby namítající prekluzi z důvodů formálního zahájení daňové kontroly, přičemž k tomuto zahájení došlo v poslední den lhůty. Pokud by náleze, prezentující dokonce názor pouze dvou soudců, měl být změnou obecných pravidel pro zahajování kontroly, nemohl to správce daně v r. 1999 předvídat. Žalovaný poukazuje na odlišné stanovisko předsedkyně rozhodujícího senátu Ústavního soudu, s nímž se plně ztotožňuje. Žalovaný zejména zdůrazňuje, že daňová kontrola má i význam preventivní. Oznámení důvodů zahájení kontroly by předpokládalo leckdy rozsáhlé šetření před tímto zahájením. Svévoli v zahajování kontrol lze vyloučit náhodným výběrem kontrolovaných subjektů za pomoci výpočetní techniky, což vyloučí lidský faktor. Takto je institut daňové kontroly chápán v evropském prostoru - tedy jako kontrolní institut na základě náhodného výběru či dle určitého klíče, na základě rizikových parametrů, automatických analýz apod., sloužící k ověření plnění daňových povinností a zároveň i působící preventivně. Z informací opatřených Ministerstvem financí je kontrola pojmána ve smyslu předmětného nálezu Ústavního soudu pouze v Bělorusku. Nakonec upozorňuje na skutečnost, že toto doplnění kasační stížnosti bylo podáno se značným časovým odstupem od vydání napadeného rozsudku krajského soudu, což považuje za vyloučené. I nadále setrvává na zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel uplatněné kasační důvody nepodřadil důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s., podle jejich obsahu lze nicméně soudit, že vznášá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a, b, d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda odkaz na kasační námítky uplatněné v předchozích kasačních stížnostech, lze považovat za přípustné kasační body. Je třeba vycházet z ust. § 106 odst. 1 s. ř. s., podle něhož kasační stížnost musí kromě dalších náležitostí obsahovat i důvody, z jakých rozhodnutí, proti němuž směřuje, napadá. Důvody pak musí odpovídat důvodům předpokládaným v § 103 odst. 1 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud je jimi v kasačním řízení vázán (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). To předpokládá dostatečnou konkretizaci kasačních bodů. Zde lze vycházet z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58 (dostupný na www.nssoud.cz), jímž vymezil nezbytnou konkretizaci žalobních bodů: *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 individualizovaně) 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. Tyto závěry jsou aplikovatelné, s ohledem na ustanovení § 120 s. ř. s., rovněž na kasační stížnost.

Podanou kasační stížností stěžovatel napadá jiné rozhodnutí soudu než v kasačních stížnostech, na jejichž obsah odkázal. I když se jedná o rozhodnutí téhož soudu a v téže věci, je třeba s přihlédnutím k charakteru předmětných námitek konstatovat, že tato skutečnost nezbavuje stěžovatele povinností uvedených v předchozím odstavci. Nestačí proto pouze obecně odkázat na dřívější kasační stížnosti, neboť krajský soud rozhodoval nově na základě nového jednání a mohl některé sporné otázky vypořádat a zdůvodnit odlišným způsobem (a také tak učinil, neboť jeho poslední rozsudek je podstatně propracovanější, než ty předchozí). Nemůže pak být úkolem Nejvyššího správního soudu určovat, do jaké míry lze jednotlivé kasační 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.

Lze tak shrnout, že stěžovatel přípustně uplatnil námitku směřující proti porušení zásad plné jurisdikce nevyslechnutím svědků, námitku nepřesné interpretace svědecké výpovědi svědka K., jakož i hodnocení významu navrženého výsledku svědka H. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na způsob zahájení daňové kontroly odporující nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Tuto námitku, lze, navzdory vyjádření žalovaného, považovat rovněž za přípustnou, neboť ji stěžovatel nemohl uplatnit v žádné předcházející fázi řízení. Názor, který zde Ústavní soud vyslovil, je zvratem v dosavadní judikatuře a před datem vydání zmíněného nálezu nebyl v teorii ani v praxi zastáván.

Prvotní námitkou, kterou se Nejvyšší správní soud musel zabývat, je námitka prekluze práva vyměřit či doměřit daň. Právní názor vyslovený v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73 a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (vše dostupné na www.nssoud.cz), z nichž vycházel 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 nálezy ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud 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 dispozitivní 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 přiblížit 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.*“

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudcích vydaných v obdobných věcech dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92 a dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80 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. V tomto směru je kasační stížnost opodstatněná.

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 v daném případě úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků či nikoliv.

Stejně tak další námitky odpovídají těm, které již řešil Nejvyšší správní soud v označených věcech sp. zn. 7 Afs 14-15/2008. Ke způsobu, jakým krajský soud reagoval na stěžovatelův návrh doplnit dokazování výsledkem svědků, zde Nejvyšší správní soud uvedl, že 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 (oba dostupné na www.nssoud.cz). 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. Pokud stěžovatel namítá, že navrhoval výslech svědka H. k prokázání provedení prací společností HAŠ, v. o. s., lze přisvědčit krajskému soudu v názoru, že potvrzení provedení prací touto firmou lze stěží očekávat od technika Barum Continental, spol. s r. o., nehledě k tomu, že jednatel této firmy uvedl, že práce neprováděl, ale pouze přefakturovával. Dále stěžovatel považuje za zkreslenou výpověď svědka K. (jednatel VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o.), když soud uvedl pouze její část. Z protokolu o výslechu J. K. ze dne 9. 8. 2000 je zřejmé, že skutečně uvedl, že opravy sám neprováděl a že „zaúkoloval určité pracovníky“. K otázkám na dopravu, na společnosti, pro které opravy byly prováděny a na další konkrétní skutečnosti, odpovídal pak značně neurčitě a nekonkrétně. Je pravdou, že vyslychající dožádaný správce daně měl k odpovědi na provádění oprav, položit další upřesňující otázku, i to, že správce daně požádal o doplnění výslechu, ovšem v té době již byla firma nekontaktní. Krajský soud tedy uvedl pouze část výpovědi tohoto svědka; nelze však dospět k závěru, s ohledem na ostatní obsah výpovědi jmenovaného, že by závěr při úplné citaci mohl být jiný. Tato skutečnost by sama o sobě důvodem ke zrušení rozsudku být nemohla.

Jak bylo výše popsáno, krajský soud velmi obsáhle popsal výsledek dokazování a stejně tak důkladně provedl jeho hodnocení a Nejvyšší správní soud se s jeho závěry v tomto směru ztotožňuje. Bližší rozbor je ovšem nadbytečný za situace, kdy je třeba rozsudek krajského soudu zrušit proto, že se nezabýval otázkou prekluze doměření daně.

Z 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.

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 28. srpna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu