



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Stavební stroje – servis a opravy, s. r. o.**, se sídlem ul. Školní 266, Tlučná, zastoupeného JUDr. Milanem Zámeškou, advokátem se sídlem Purkyňova 43, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2009, č. j. 57 Ca 52/2008 - 79,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2009, č. j. 57 Ca 52/2008 - 79, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

V posuzované věci žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 10. 2002, č. j. 3650/130/2002, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 14. 12. 2001, č. j. 69806/01/145910, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 1998 ve výši 70 559 Kč. Rozhodnutím ze dne 18. 10. 2002, č. j. 3652/130/2002, žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečný platební výměr Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 14. 12. 2001, č. j. 69809/01/145910, tak, že žalobci dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 1998 ve výši 185 256 Kč zvýšil na částku 243 190 Kč.

Žalobce napadl shora uvedená rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Plzni žalobami, které krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 16. 11. 2005, č. j. 30 Ca 311/2002 - 84. Žalobce podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, již shledal Nejvyšší správní soud důvodnou a rozsudkem ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 - 145, rozsudek krajského soudu zrušil. Podle Nejvyššího správního soudu došlo k porušení subjektivního práva žalobce klást svědkovi otázky, neboť jím navržený výslech svědka S. byl proveden bez vyrozumění žalobce. V důsledku toho byla žalobci omezena možnost prokázat v případě sporných dodávek společnosti H.G.H.-ROYAL, spol. s r.o. splnění materiálních podmínek pro uplatnění nároku

na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a unést důkazní břemeno, jež mu ukládá § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Jsa vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 29. 10. 2007, č. j. 57 Ca 85/2007-165, shora uvedená rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V dalším řízení žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 4. 2008, č. j. 3155/08-1300-401568, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 14. 12. 2001, č. j. 69806/01/145910 a rozhodnutím ze dne 11. 4. 2008, č. j. 3158/08/1300-401568, změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 12. 2001, č. j. 69809/01/145910, tak, že žalobci zvýšil doměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 1998 na částku 243 190 Kč. V odůvodnění obou rozhodnutí žalovaný v podstatě zopakoval své dřívější argumenty a uvedl důvody, proč se nepodařilo po zrušení předchozích rozhodnutí žalovaného provést výslech svědka S. Dále dospěl k závěru, že nedošlo před vydáním obou rozhodnutí k uplynutí prekluzivních lhůt k doměření předmětných daní podle § 47 daňového řádu.

Žalobce napadl obě shora uvedená rozhodnutí žalovaného dne 13.6.2008 žalobou u krajského soudu. Namítl zejména to, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem vysloveným krajským soudem, neboť neprovedl výslech svědka S. Žalovanému vytýkal, že byť k provedení výslechu měl dostatečný časový prostor a daňový řád mu k provedení výslechu skýtal dostatečné prostředky, nepodařilo se mu účast svědka při ústním jednání zajistit. Žalobce tak byl dle svého názoru zkrácen na svých subjektivních právech, a to zejména na právu na spravedlivý proces a na právu předkládat a navrhnout důkazní prostředky podle § 16 odst. 4 písm. c) a e) daňového řádu.

Žalobce dále namítal, že žalovaný nesprávně posoudil otázku uplynutí tříleté lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Dle jeho názoru v posuzované věci již v době rozhodování žalovaného bylo právo doměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 3. čtvrtletí roku 1998 prekludováno. Žalobce poukázal i na to, že by se krajský soud měl zabývat otázkou, zda v souzené věci neuplynula též desetiletá prekluzivní lhůta k vyměření daně dle § 47 odst. 2 daňového řádu.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30.1.2009, č. j. 57 Ca 52/2008 - 79. V odůvodnění rozsudku uvedl, že žalovaný použil veškerých procesních prostředků k tomu, aby procesně bezvadným způsobem vyslechl svědka za účasti žalobce a vytvořil mu tak předpoklad unést důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Přitom poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), v němž Nejvyšší správní soud vyslovil právní závěr, že „*navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji*“. V posuzované věci žalobce neposkytl správci daně dostatečnou součinnost k dohledání navrženého svědka, ač byl seznámen se skutečností, že svědek je nekontaktní. Naopak správce daně provedl nad rámec povinností stanovených daňovým řádem řadu kroků ke zjištění místa pobytu svědka, leč bezvýsledně. Žalobní námitku uplynutí tříleté a desetileté lhůty k vyměření daně dle § 47 odst. 1, resp. odst. 2 daňového řádu shledal krajský soud nedůvodnou.

Žalobce (stěžovatel) napadl dne 19. 3. 2009 rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uvedl, že ji opírá o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení

a vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytkanou vadu měl krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stěžovatel namítal, že žalovaný vydal napadená rozhodnutí, aniž provedl řádně výslech svědka S. Tím podle názoru stěžovatele nebyl respektován závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 - 145, podle něhož byly finanční orgány povinny provést výslech svědka a poskytnout stěžovateli možnost, aby unesl své důkazní břemeno. To, že se žalovanému nepodařilo účast svědka zajistit, nemůže jít k tíži stěžovatele. Žalovaný neodůvodnil přesvědčivě své závěry o nekontaktnosti svědka a tyto závěry nelze dle stěžovatele přezkoumat. V odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl, jaká konkrétní opatření či úkony provedl ke zjištění pobytu svědka. Z toho důvodu nelze osvědčit, zda žalovaný zjistil, že je svědek zapsán např. jako jediný společník obchodní společnosti Vuidero s. r. o. a zda se jej pokusil na této adrese kontaktovat. Stěžovatel byl tedy dle svého názoru zkrácen na svých právech, zejména na právu na spravedlivý proces a v důsledku neprovedení navrženého důkazu i na právu předkládat a navrhopvat důkazní prostředky podle § 16 odst. 4 písm. c) a e) daňového řádu.

Za nepřipadnou považuje stěžovatel argumentaci judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Nepřipadná je dle stěžovatele i argumentace krajského soudu právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 2 As 12/2008 - 63, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), podle něhož „*správnímu soudu (s výjimkou zjevných excesů při dokazování) zásadně nepřislouží zavazovat správní orgán v tom, jaký konkrétní důkaz má být v dalším řízení proveden; vysloví-li se i v tomto směru, může jít o doporučení a prokáže-li správní orgán rozsudkem požadované skutečnosti i jiným způsobem, než předpokládal soud, jde o postup plně akceptovatelný*“. V posuzované věci totiž došlo při výslechu svědka S. bez účasti stěžovatele k procesnímu pochybení, které Nejvyšší správní soud kvalifikoval jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, a tato vada nebyla dosud zákonným způsobem zhojena, neboť výslech svědka nebyl zákonným způsobem proveden.

Stěžovatel dále namítal, že žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti řízení, neboť rozhodnutím ze dne 11. 4. 2008, č. j. 3158/08/1300-401568, změnil dodatečný platební výměr správce daně a zvýšil stěžovateli doměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 1998. Stěžovateli tak byla upřena možnost podat proti tomuto rozhodnutí odvolání. Krajský soud však k této žalobní námitce nepřihlédl.

Stěžovatel závěrem vytkl krajskému soudu nesprávnost právního posouzení otázky plynutí prekluzivních lhůt k doměření daně podle § 47 daňového řádu. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně interpretoval § 47 daňového řádu a nepřihlédl k § 130 odst. 1 s. ř. s. V souladu s tímto ustanovením v posuzované věci krajský soud postupoval v řízení o žalobách stěžovatele proti původním rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 10. 2002 podle § 65 a násl. s. ř. s. Jelikož daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 30. 6. 2000 a napadená rozhodnutí žalovaného byla stěžovateli doručena až dne 16. 4. 2008, došlo již dle stěžovatele minimálně k uplynutí tříleté prekluzivní lhůty k doměření daně.

V doplnění kasační stížnosti doručeném Nejvyššímu správnímu soudu dne 12. 10. 2009 stěžovatel poukázal na obsah nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp.zn. I. ÚS 1611/07, <http://nalus.usoud.cz>, v němž se Ústavní soud vyslovil k otázce počátku plynutí prekluzivních

lhůt podle § 47 daňového řádu. Tento náleží dle stěžovatele potvrzuje jeho názor, že v souzené věci došlo k prekluzi práva předmětnou daň doměřit.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

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

Předně je nutno konstatovat, že kasační námitku porušení zásady dvojinstančnosti řízení Nejvyšší správní soud nemůže věcně posuzovat. Jak správně uvedl krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, stěžovatel namítl tento žalobní důvod opožděně, neboť příslušnou žalobní námitku uplatnil až v replice doručené krajskému soudu dne 24. 9. 2008, přičemž lhůta k rozšíření žaloby podle § 71 odst. 2 věty třetí s.ř.s. uplynula již dne 16. 6. 2008. Krajský soud se proto tímto žalobním bodem věcně nezabýval. V řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud přezkoumává napadený rozsudek krajského soudu, a to, až na taxativně stanovené výjimky, v rozsahu a v mezích důvodů kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Pokud tedy stěžovatel v kasační stížnosti namítá vady řízení před správním orgánem, je podmínkou přípustnosti takové námitky, jak vyplývá z § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., že stěžovatel tuto vadu řádně uplatnil již v řízení před krajským soudem, aby měl Nejvyšší správní soud možnost v řízení o kasační stížnosti přezkoumat závěry, které krajský soud přijal k této námitce. V daném případě se tak ovšem nestalo, předmětnou námitku tedy není možno považovat za důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ani za žádný z ostatních přípustných důvodů kasační stížnosti taxativně vymezených v § 103 odst. 1 s. ř. s., nýbrž za jiný důvod dle § 104 odst. 4 s. ř. s., který je podle tohoto ustanovení nepřipustný, neboť ho stěžovatel řádně neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Pokud jde o stěžejní okruh kasačních námitek stěžovatele, jež se týkaly neprovedení stěžovatelem navrženého důkazu výslechem svědka S., poukazuje Nejvyšší správní soud na odůvodnění shora již citovaného rozsudku ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 - 145, v němž uvedl:

*„(...) Nejvyšší správní soud se tedy plně ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, s nímž ostatně v tomto ohledu soubhlasí nejen stěžovatel, ale i žalovaný, že provedením stěžovatelem navrhaného důkazu bez jeho vyrozumění byla porušena stěžovatelova procesní práva, a to právo daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást svědkovi otázky. Toto právo je sice explicitně zakotveno pouze v ust. § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, jak však vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 159/99) i soudů správních (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, publikovaný pod č. 1021/2007 Sb. NSS) musí být daňovému subjektu přiznáno i v případě, že dokazování probíhá mimo rámec daňové kontroly, tedy rovněž v rámci odvolacího řízení. Právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům má totiž svůj základ již v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Je tedy nepochybné, že stěžovatel byl na tomto svém právu zkrácen, přičemž lze soubhlasit se stěžovatelem, že tuto vadu řízení před správním orgánem nebylo možné zhojit tím, že bylo stěžovateli provedení tohoto výslechu následně*

**oznámeno, nýbrž jedině tím, že by byl tento výslech opakován a stěžovatel tudíž dostal možnost se ho účastnit.** (důraz doplněn)

(...) V případě dodávek společnosti H.G.H.-ROYAL, spol. s r. o. však nelze zcela vyloučit možnost, že měl jmenovaný svědek jakožto dodavatel stěžovatele povědomost o tom, k jakému účelu stěžovatel tyto náhradní díly pořizoval, tedy jakým způsobem mělo být zboží uvedené na sporných daňových dokladech stěžovatelem následně využito. Nelze tedy vyloučit, že v případě řádného vyrozumění stěžovatele o prováděném výslechu by byl svědek stěžovatelem dotazován nejen na skutečnosti týkající se dodání předmětného zboží, ale i jeho případného následného využití a že by tedy v takovém případě výpověď svědka mohla posloužit jako relevantní důkaz jak v otázce poskytnutí sporných plnění, tak i v otázce jejich případného dalšího použití na dosažení vlastních zdanitelných plnění stěžovatele. V tomto ohledu je třeba dát za pravdu stěžovatelům, že skutečně nelze předjímat, o čem by svědek vypovídal, pokud by byl výslech proveden v souladu se zákonem a stěžovatelům by bylo umožněno klást svědkovi dotazy.

Jiná věc je hodnocení věrohodnosti takové svědecké výpovědi; hodnocení důkazů ve smyslu ust. 2 odst. 3 daňového řádu je však možné až v situaci, kdy byly tyto důkazy řádně provedeny. Jestliže žalovaný vycházel ze závěru, že stěžovatel v případě sporných dodávek společnosti H.G.H.-ROYAL, spol. s r. o. neprokázal splnění materiálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH, že tedy stěžovatel neunesl důkazní břemeno, jež mu ukládá ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, **měla být stěžovatelům v průběhu daňového řízení nejprve poskytnuta možnost, aby toto důkazní břemeno unesl. Tuto povinnost by žalovaný a správce daně splnili pouze v případě, pokud by důkaz, který stěžovatel za tímto účelem navrhl a o němž nelze říci, že by byl zcela zjevně nezpůsobilý k prokázání rozhodných skutečností, v daňovém řízení řádně a úplně provedli. V předmětné věci se tak nestalo.** (důraz doplněn)

Na základě uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že uvedené pochybení správního orgánu při výslechu jmenovaného svědka je třeba považovat za podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného (...).“

Podle stěžovatele se krajský soud neřídil shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Lze říci, že se krajský soud po zrušení rozsudku ze dne 16. 11. 2005, č. j. 30 Ca 311/2002 - 84, shora uvedeným právním názorem řídil při vydání rozsudku ze dne 29. 10. 2007, č. j. 57 Ca 85/2007 - 165, když tento názor v odůvodnění rozsudku nejen zopakoval, ale v souladu s ním i zrušil původní rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V následném řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 4. 2008 se ovšem jedná o přezkum zákonnosti rozhodnutí, která žalovaný vydal v dalším řízení až poté, co krajský soud zrušil původní rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2002. V tomto řízení se tak jednalo o novou věc, v níž krajský soud přezkoumával odlišná rozhodnutí žalovaného a rozhodoval na základě nových skutečností. Za této situace krajský soud striktně vzato nebyl ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem vyjádřeným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu. Nicméně s ohledem na skutečnost, že krajský soud sám převzal do odůvodnění svého zrušovacího rozsudku shora citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu, zavázal v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. tímto právním názorem i žalovaného, jenž měl v souladu s ním postupovat poté, co mu byla věc vrácena krajským soudem k dalšímu řízení.

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku, správce daně v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, které se dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu analogicky použije rovněž při provádění dokazování v rámci

odvolacího řízení, neumožnil stěžovateli, aby se zúčastnil výslechu svědka a kladl mu otázky v průběhu ústního jednání dne 15. 4. 2002 (viz protokol správce daně ze dne 15. 4. 2002, č. j. 14767/02/145930). Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že se svědek ke správci daně dostavil neplánovaně, jak uvedl správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 20. 9. 2002, č. j. 56706/02/145930. Správce daně měl jistě možnost, pokud se rozhodl provést výslech svědka, učinit přiměřená opatření, aby oznámil stěžovateli např. telefonicky konání výslechu. Pokud by se stěžovatel nemohl k výslechu dostavit, měl se správce daně svědka dotázat na místo jeho pobytu, aby bylo možno jej následně předvolat k řádnému výslechu, o němž by byl stěžovatel včas zpraven. Nic takového však z předmětných protokolů nevyplývá. Je tedy zřejmé, že správce daně neučinil dostatečné kroky k tomu, aby stěžovateli umožnil uplatnění jeho procesních práv v případě výslechu svědka S., jehož výpověď, jak již shora uvedl Nejvyšší správní soud, by mohla být relevantní při dokazování skutečností, ohledně nichž stěžovatele tížilo důkazní břemeno. Správce daně tedy nese svůj podíl viny na tom, že bylo řádné provedení výslechu svědka zmařeno. Nejde tak jen o to, že provedený výslech svědka je důkazním prostředkem provedeným v rozporu se zákonem, a jako takový jej nelze použít pro hodnocení skutkové stránky věci v neprospěch stěžovatele (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008 - 95, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), ale zároveň je třeba trvat i na závěru vyjádřeném již v předcházejícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, že uvedenou procesní vadou byla omezena možnost stěžovatele unést své důkazní břemeno.

Bylo na žalovaném, aby vázán právní názorem krajského soudu, potažmo Nejvyššího správního soudu, provedl sám, případně na základě § 50 odst. 3 daňového řádu v součinnosti se správcem daně, potřebné procesní úkony a odstranil předmětnou procesní vadu řádným provedením výslechu svědka S. Z obsahu správního spisu plyne, že správce daně provedl z pověření žalovaného množství úkonů, jež směřovaly k zajištění přítomnosti svědka při výslechu, především jej opakovaně předvolával k ústnímu jednání za účelem podání svědecké výpovědi, požádal o jeho předvedení Policií České republiky a provedl též místní šetření v místě bydliště svědka a jeho otce, jehož se dotazoval na místo pobytu svědka. K řádnému provedení výslechu svědka i přes veškeré popsané procesní úkony z důvodu nekontaktnosti svědka S. nedošlo. Lze proto souhlasit se stěžovatelem, že se v dalším řízení finančním orgánům nepodařilo odstranit vadu řízení, pro niž krajský soud v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu zrušil původní rozhodnutí žalovaného.

Za této situace ovšem nelze klást k tíži stěžovatele, že jím navrhovaný výslech svědka S. nemohl být proveden. V posuzovaném případě se jedná o zcela odlišnou situaci, než v případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, o jehož závěry se krajský soud v napadeném rozsudku opřel. Na rozdíl od tohoto případu byl totiž v nyní posuzované věci proveden výslech svědka, a to nezákonným způsobem, neboť stěžovateli nebyla dána možnost zúčastnit se výslechu a klást svědkovi otázky. Tím došlo k závažnému zásahu do subjektivních práv stěžovatele garantovaných v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Pokud by k porušení procesních práv stěžovatele nedošlo, mohl být tento důkaz řádně proveden. Jinak by tomu samozřejmě bylo, pokud by byl svědek od počátku zcela nekontaktní nebo pokud by stěžovateli byla dána možnost účastnit se předmětného výslechu svědka a stěžovatel této možnosti nevyužil. Za takových okolností by zde nebylo možné hovořit o procesním pochybení správce daně ani o povinnosti finančních orgánů takové pochybení napravit. Naopak by bylo na stěžovateli, aby svědka dodatečně identifikoval, případně navrhl provedení jiných důkazů k prokázání svých tvrzení.

Jak již bylo řečeno, žalovaný setrval na svém původním závěru, že stěžovatel neunesl v předmětném daňovém řízení důkazní břemeno, aniž by ovšem odstranil podstatnou vadu řízení spočívající v tom, že stěžovatelem navržený důkaz výslechem svědka nebyl řádně proveden.

V rozporu s § 78 odst. 5 s. ř. s. se tedy neřídil závazným právním názorem krajského soudu, který vyjádřil již Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku. Vzhledem k tomu, že předmětná procesní vada vytykána krajským soudem a Nejvyšším správním soudem, nebyla žalovaným odstraněna, bylo zasaženo i do subjektivního práva stěžovatele být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, čímž byla též ztížena jeho pozice, pokud jde o splnění jeho povinnosti dle § 31 odst. 9 daňového řádu unést v daňovém řízení důkazní břemeno. Jelikož nelze vyloučit, že by svědek mohl potvrdit splnění materiálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je nutno považovat toto pochybení za podstatné porušení ustanovení o daňovém řízení, jež mohlo mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Jinak by tomu samozřejmě bylo v situaci, kdyby se finančním orgánům podařilo jiným způsobem a na základě jiných důkazů zcela vyvrátit tvrzení stěžovatele, že přijal předmětná zdanitelná plnění od deklarovaného plátce či že je následně nepoužil k dosažení obrátu za vlastní zdanitelná plnění. Pak by bylo možné konstatovat, že uvedená procesní pochybení nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí finančních orgánů o věci samé, takto však závěry finančních orgánů prozatím nestojí.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že v řízení před finančními orgány byl porušen zákon takovým podstatným způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost jejich rozhodnutí, tuto procesní vadu se nepodařilo v dalším průběhu řízení odstranit a pro tuto vadu měl tedy krajský soud žalobou napadená rozhodnutí žalovaného zrušit. Kasační námitku týkající se porušení ustanovení o daňovém řízení tedy shledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Pokud jde o kasační námitku, podle níž žalovaný neodůvodnil svůj závěr o nekontaktnosti svědka a jeho neznámém pobytu, poukazuje Nejvyšší správní soud na odůvodnění obou napadených rozhodnutí žalovaného, z nichž je zřejmé, že žalovaný detailně popsal úkony, jež bezvýsledně provedl správce daně k zajištění přítomnosti svědka při výslechu. Pokud jde o adresu sídla obchodní společnosti Vuidero s. r. o., je nutno konstatovat, že ji stěžovatel uvedl až v žalobě. Námitku, že žalovaný neodůvodnil svůj závěr o nekontaktnosti svědka, shledal tudíž Nejvyšší správní soud nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasační námitkou nesprávného posouzení otázky plynutí prekluzivních lhůt k doměření daně. Stěžovatel předně uvedl, že krajský soud v dané věci neaplikoval § 130 odst. 1 s. ř. s. Tato výtka stěžovatele směřovala zjevně proti závěru krajského soudu a žalovaného, podle nichž v souladu s § 41 s. ř. s. neběžely po dobu předchozího řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem lhůty k doměření daně podle § 47 daňového řádu. Z obsahu spisu vyplývá, že v posuzované věci byly žaloby stěžovatele proti dvěma později zrušeným rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 10. 2002, č. j. 3650/130/2002 a č. j. 3652/130/2002, podány již dne 23. 12. 2002, tedy přede dnem vstupu soudního řádu správního v účinnost. V souladu s § 130 odst. 1 s. ř. s. bylo tedy řízení o těchto žalobách dokončeno podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. Stěžovatel k tomu uvedl, že podle § 130 odst. 1 s. ř. s. měl krajský soud postupovat v řízení „výlučně“ podle § 65 a násl. s. ř. s. Takový restriktivní výklad však zcela ignoruje vnitřní systematické členění soudního řádu správního a je v rozporu s účelem intertemporálních pravidel obsažených v § 130 s. ř. s., neboť by paradoxně nebylo po vstupu soudního řádu správního v účinnost možno použít převážnou část ustanovení o řízení před správními soudy, jež tento zákon obsahuje, a to i např. obecná ustanovení o řízení v § 32 až § 64 s. ř. s. či ustanovení o opravných prostředcích v § 102 až § 120 s. ř. s. Takový výklad by byl tedy zjevně zcela absurdní. Z toho plyne, že prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu pro doměření předmětných daní vzhledem k § 41 s. ř. s. skutečně neběžely ode dne účinnosti soudního řádu správního, tj. od 1. 1. 2003, po dobu řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem.

Stěžovatel dále svůj závěr o uplynutí tříletých prekluzivních lhůt k doměření předmětných daní odvozoval od nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, ani v tomto ohledu s ním ovšem Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Daňová kontrola byla zahájena dne 30. 6. 2000 (viz protokol správce daně o ústním jednání č. j. 34668/2000/145930). Podle § 47 odst. 2 věty první daňového řádu platí, že byl-li před uplynutím tříleté lhůty k doměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu, učiněn úkon směřující k vyměření daně, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu je za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně považováno také zahájení daňové kontroly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb.NSS). V posuzované věci byla daňová kontrola zahájena ještě před uplynutím tříletých prekluzivních lhůt, v souladu s § 47 odst. 2 věty první daňového řádu tak došlo k jejich přerušení. Tříleté lhůty k doměření předmětných daní tedy běží znovu od 31.12. 2000. To platí i za předpokladu, že by tyto lhůty plynuly, v souladu s názorem vyjádřeným ve shora citovaném nálezu Ústavního soudu, od konce předmětných zdaňovacích období, v nichž vznikla stěžovateli daňová povinnost, tj. od 31. 3. 1998, resp. 30. 9. 1998, a k jejich uplynutí by tedy došlo až dne 31. 3. 2001, resp. dne 30. 9. 2001.

Obě žalobou napadená rozhodnutí žalovaného, na jejichž základě byla stěžovateli pravomocně doměřena daň za předmětná zdaňovací období, nabyla právní moci dne 16. 4. 2008. Jak již však bylo shora uvedeno, tříleté lhůty k doměření předmětných daní neběžely podle § 41 s. ř. s. v době od 1. 1. 2003, tj. ode dne účinnosti s. ř. s., po dobu trvání řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem. Ode dne 1. 1. 2003 do dne 20. 12. 2005, tj. do dne nabytí právní moci později zrušeného rozsudku krajského soudu ze dne 16. 11. 2005, č. j. 30 Ca 311/2002 - 84, uplynuly 2 roky a 354 dnů. Ode dne podání kasační stížnosti dne 5. 1. 2006 do dne 9. 11. 2007, tj. do dne právní moci rozsudku krajského soudu ze dne 29. 10. 2007, č. j. 57 Ca 85/2007 - 165, uplynul 1 rok a 309 dnů. Celkem tedy řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem trvalo 4 roky a 298 dnů, během nichž tříleté lhůty k doměření daní neběžely. Po odečtení této doby uběhly ode dne nového počátku lhůt k doměření předmětných daní, tj. od 31. 12. 2000, do dne právní moci žalobou napadených rozhodnutí žalovaného, tj. do dne 16.4. 2008, celkem 2 roky a 175 dnů. V tomto směru je tedy nutno korigovat závěr žalovaného, na nějž odkázal i krajský soud, o tom, že celková doba, po kterou lhůty neběžely, činí 4 roky a 253 dnů. Rozdíl je dán tím, že žalovaný chybně považoval za konec doby, po kterou neběžela lhůta k doměření daní, den vydání příslušných rozsudků krajského soudu, nikoliv den, kdy tyto rozsudky nabyly právní moci. Tato nepřesnost nicméně nemůže změnit nic na správnosti závěru, že daň z přidané hodnoty za obě zdaňovací období byla stěžovateli pravomocně doměřena ještě před uplynutím tříletých prekluzivních lhůt podle § 47 odst. 1 daňového řádu.

Namítá-li stěžovatel uplynutí desetiletých prekluzivních lhůt podle § 47 odst. 2 věty druhé daňového řádu, poukazuje Nejvyšší správní soud opět na skutečnost, že stěžovateli byla pravomocně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 3. čtvrtletí roku 1998. dne 16. 4. 2008, kdy nabyla právní moci obě napadená rozhodnutí žalovaného. Jak správně uvedl krajský soud, je nutné pravidlo o stavění lhůty po dobu řízení před soudem podle § 41 s. ř. s. aplikovat i na desetiletou prekluzivní lhůtu k doměření daně (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, bod 21, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Doba o celkové délce 4 roků a 298 dnů, po kterou trvalo předcházející řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem, se nezapočítává do desetileté lhůty pro doměření daně. Je tak zřejmé, že k doměření daně došlo ještě před uplynutím desetiletých prekluzivních lhůt podle § 47 odst. 2 věty druhé daňového řádu. Tento závěr platí i pro případ,



že by podle právního názoru vyjádřeného Ústavním soudem ve shora citovaném nálezu desetileté lhůty v posuzovaném případě počaly plynout již ode dne 31. 3. 1998, resp. 30. 9. 1998.

Nejvyšší správní soud tudíž neshledal ze shora uvedených důvodů námitku uplynutí tříleté a desetileté prekluzivní lhůty k doměření daně podle § 47 daňového řádu důvodnou. V dalším daňovém řízení bude žalovaný limitován částí těchto lhůt, která bude zbývat v okamžiku, kdy pravomocně skončí řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13.6. 2008, přičemž bude opět třeba vycházet z toho, že po dobu tohoto řízení před krajským soudem, stejně jako po dobu vložení řízení o nyní projednávané kasační stížnosti, tyto lhůty vzhledem k § 41 s. ř. s. neběžely.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost v daném rozsahu důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni 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 Plzni v novém rozhodnutí (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. května 2010

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.  
předsedkyně senátu