



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Zdeňka Kühna a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **T. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7165/2001/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 114/2008 - 86,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 114/2008 - 86, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7165/2001/FŘ/130, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem ve Zlíně dne 30. 8. 2001, pod č. j. 174540/01/303912/2629, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1997 ve výši 328 174 Kč.

[2] Doměření daně se týkalo žalobcem přijatých daňových dokladů č. 9/97 ze dne 18. 10. 1997, č. 10/97 ze dne 23. 10. 1997, č. 11/97 ze dne 8. 11. 1997, č. 12/97 ze dne 2. 12. 1997, a č. 13/97 ze dne 3. 12. 1997, vystavených společností HAŠ v. o. s., za opravené formy a opravené převíjecí vozíky.

[3] Uvedené rozhodnutí žalovaného spolu s dalšími sedmi rozhodnutími, jimiž žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům za ostatní zdaňovací

období roku 1997 a za všechna zdaňovací období roku 1998, napadl žalobce vzhledem ke shodnému skutkovému základu jednou žalobou. Krajský soud v Brně usnesením ze dne 8. 10. 2003, č. j. 29 Ca 120/2003 - 42, žaloby proti jednotlivým rozhodnutím vyloučil do samostatných řízení.

[4] Žalobce namítal, že žalovaný se zcela nesprávně zaměřil na zjišťování, zda subdodavatelé uvedení společnostmi HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o., skutečně práce na opravách forem prováděli. Prokazování takových skutečností však bylo nad rámec povinností rozumně uložitelných žalobci, neboť ten již nebyl s těmito dalšími subjekty v žádném kontaktu a nemůže doložit, zda a jakým způsobem byly práce těmito subjekty prováděny. Podle žalobce bylo rozhodující, zda společnosti HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o., kterým byly tyto náklady hrazeny, zajistily pro žalobce, ať již jakýmkoliv způsobem, opravu forem v jím uváděném rozsahu. Při správném hodnocení důkazů pak měl žalovaný dojít k závěru, že výše uvedené společnosti tyto opravy zajišťovaly. Žalobce konkrétně napadl žalovaným provedené hodnocení svědeckých výpovědí svědků H., C., H. a Z.. Dále uvedl, že neúspěšně navrhl provedení důkazů znaleckým posouzením prováděných oprav, ze kterého by vyplynula pravdivost jeho tvrzení, že práce prováděné společností Zbrojovka Jablunka a. s., byly pouze částí prací prováděných na formách, zatímco další části oprav musel provádět jiný subjekt. Navrhl též další důkazy ke způsobu dopravy segmentů jeho dodavatelům. K závěru uvedenému v napadeném rozhodnutí ohledně nesprávného přiřazení jednotlivých faktur k fakturám pro společnost Barum Continental spol. s r. o., žalobce uvedl, že nebylo rozhodné, ke které faktuře byly jednotlivé práce přiřazeny; rozhodné bylo, že práce dalšími subdodavateli, musely být a také byly provedeny.

[5] Žalobce dne 26. 9. 2005, tedy již po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby o další žalobní body, doručil soudu ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 120/2003 (pod níž byla před krajským soudem projednávána jedna z žalob vyloučených k samostatnému řízení) repliku, která zčásti obsahovala konkretizaci žalobních bodů uplatněných řádně v žalobě, zčásti obsahovala nové žalobní body (zejména námitku prekluze daně).

[6] Krajský soud v Brně žalobu zamítl rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 425/2003 - 44. Tento rozsudek ke kasační stížnosti žalobce zrušil pro nepřezkoumatelnost Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 54/2006 - 86 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Dne 9. 5. 2007 bylo krajskému soudu doručeno podání žalobce ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 47/2007 (tedy opět ve věci, v níž se jednalo o doměření daně z přidané hodnoty žalobci, pouze za jiné zdaňovací období). Žalobce zde navrhl, aby soud vyslechl svědky H., Z., V., C., H., K., V. a H., a to za účelem vyjasnění sporné otázky, tedy že Zbrojovka Jablunka a. s. neprováděla pro žalobce všechny práce a ze strany ostatních dodavatelů se tak nejednalo o duplicitní fakturaci (jak tvrdí žalovaný). Finanční orgány postupovaly dle žalobce protiprávně; některé důkazy (výsledky svědků) hodnotily nesprávně, v rozporu s tím, co svědek sdělil, některé výpovědi nezmiňují (byly provedeny například jako místní šetření), některé osoby navržené žalobcem dokonce vůbec nepředvolaly a nevyslechnuly.

[8] Krajský soud po provedeném jednání žalobu opětovně zamítl rozsudkem ze dne 26. 6. 2007, č. j. 29 Ca 77/2007 - 26. Také toto rozhodnutí následně zrušil Nejvyšší správní soud, a to rozsudkem ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73. Nejvyšší správní soud shledal důvodnou kasační námitku, podle níž trpělo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností, protože se v něm krajský soud nijak nevypořádal se shora uvedeným podáním žalobce ze dne 9. 5. 2007. Kasačními námitkami vztahujícími se ke zjišťování a hodnocení skutkového stavu věci se z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud již dále nezabýval. Vyslovil se však ještě k námitce prekluze vyměření daně. Krajský soud danou námitku, obsaženou poprvé až v replice ze dne 26. 9. 2005, věcně nevypořádal s odkazem na skutečnost, že byla vznesena až po uplynutí žalobní lhůty. Stěžovatel oproti tomu námitku prekluze vyměření daně označil za námitku, kterou byl soud povinen zkoumat z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud dal v této otázce za pravdu krajskému soudu a konstatoval, že povinnost zabývat se prekluzí daně *ex officio* neměl. V této souvislosti odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161. Obiter dictum pak ještě poznamenal, že i kdyby v souzeném případě žalobce námitku prekluze uplatnil včas, nebyla by důvodná.

[9] Krajský soud i do třetice žalobu zamítl, a to rozsudkem ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 114/2008 - 86. V odůvodnění nejprve obsáhle zreprodukoval obsah napadeného rozhodnutí a následnou procesní historii případu. Poté se vypořádal s žalobní námitkou, podle níž se žalovaný nesprávně zaměřil na zjišťování, zda subdodavatelé uvedení společností HAŠ, v. o. s. skutečně práce na opravách forem prováděli. Dle krajského soudu však byl takový postup finančních orgánů zcela legitimní, neboť žalobce ve správním řízení nepředložil důkazy, které by prokázaly faktické uskutečnění na předmětných fakturách vykázaného zdanitelného plnění, čímž neunesl své důkazní břemeno. Prvostupňový správní orgán na základě dožádání místně příslušného správce daně společnosti HAŠ v. o. s. zjistil, že tato společnost sama opravy neprováděla, skutečným dodavatelem měla být společnost VALÁŠEK PLUS, s. r. o., se kterou měla společnost HAŠ, v. o. s. uzavřenou smlouvu o dílo. Následně se pak správní orgán zaměřil na zjišťování skutečností týkajících se uvedeného subdodavatele, přičemž zjistil, že společnost HAŠ, v. o. s. opravy forem neprovedla ani zprostředkovaně. Daňové orgány tedy postupovaly plně v souladu s díkcí § 19 a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

[10] Soud poté zhodnotil veškerá žalobcova tvrzení a výsledky dokazování provedeného správcem daně, a to zcela konkrétně. Zejména se vypořádal s žalobcovými námitkami vůči hodnocení jednotlivých důkazů (povětšinou výslechu svědků), přičemž dal žalovanému za pravdu, že dané důkazy neprokazují faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Důvodnými neshledal ani námitky porušení procesních předpisů (námitky, že v průběhu daňového řízení došlo k nezákonnému odmítnutí provést svědecké výpovědi některých osob, že protokol o zahájení daňové kontroly je neplatný, či že výzva správce daně ze dne 16. 7. 1999 neobsahuje sdělení konkrétních pochybností). Ve vztahu k námitce prekluze daně soud odkázal na právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73, podle nějž se danou námitkou nemůže zabývat, protože byla uplatněna po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty. Soud nevyhověl ani návrhům na výslech svědků. Co se týče svědků vyslechnutých již v daňovém řízení, tyto soud nevyslechl, neboť neshledal, že by správní orgány

hodnotily jejich výpovědi nesprávně či toliko ve svůj prospěch. Ostatně bylo by jen stěží možné očekávat přínos opakování výsledků 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. Podrobně soud zdůvodnil rovněž skutečnost, proč nepovažoval za nutné provést výsledky p. H. a p. V., kteří ve správním řízení vyslechnuti nebyli. Soud také několikrát podpůrně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Afs 110/2007 - 63, v němž zdejší soud zamítl žalobcovu kasační stížnost ve skutkově obdobné věci.

II.

[11] Žalobce (dále též „stěžovatel“) v záhlaví uvedený rozsudek krajského soudu napadl kasační stížností, která obsahovala tři okruhy námitek. Nejprve namítl, že názor, podle něž prekluze práva vyměřit daň představuje nezákonnost, která musí být namítána v řádné dvouměsíční zákonné lhůtě, je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu k dané otázce. Stěžovateli je sice známo, že tutéž otázku posoudil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 shodně s tím, jak ji posoudil krajský soud v napadeném rozhodnutí. Stěžovatel nicméně setrval na námitce prekluze práva 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 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), který byl vydán poté, co judikoval opačným způsobem Nejvyšší správní soud. Stěžovatel je přesvědčen, že nosné důvody rozhodnutí Ústavního soudu jsou povinny respektovat všechny státní orgány, včetně obecných soudů. 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.

[12] Další okruh kasačních námitek se týkal krajským soudem zamítnutého návrhu na provedení výsledku svědků. Stěžovatel je přesvědčen, že takto došlo k porušení principu bezprostřednosti soudního řízení, neboť soud čerpal poznatky jen z písemně zachycených projevů některých svědků. Soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu v tzv. plné jurisdikci a je proto oprávněn a povinen samostatně hodnotit důkazy, které byly ve správním řízení provedeny. Pokud však soud odmítl vyslechnout svědky, jeho hodnocení svědeckých výpovědí nemůže být dostatečné. K poukazu soudu na to, že již uplynula dlouhá doba mezi rozhodnými událostmi a dobou vedení soudního řízení, takže by od výsledku svědků nebylo možno očekávat žádný přínos, stěžovatel namítl, že soud tímto postupem nepřipustně provedl předběžnou selekci důkazů. Za dlouhou dobu řízení před soudem navíc nelze činit odpovědným stěžovatele. Neprovedením výsledku svědků tak soud znemožnil stěžovateli prokázat jím tvrzené skutečnosti, což vedlo k jeho neúspěchu v soudním sporu. Provést navržené výsledky bylo důležité z několika důvodů. Hodnocení výpovědí svědků, zachycených v daňovém spisu, soudem a stěžovatelem se liší. Soud například uvádí, že jediný společník a jednatel společnosti VALÁŠEK PLUS, s. r. o. (zřejmě je míněn p. K., v průběhu předchozích řízení rovněž alternativně označovaný p. K.) uvedl, že formy neopravoval – stěžovatel naproti tomu zdůrazňuje, že tento svědek

také uvedl, že na opravy forem „zaúkoloval určité pracovníky“. Bez vyslechnutí tohoto a dalších svědků (např. p. 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 soudu zcela konkrétně, jaké skutečnosti může jeho výslech prokázat. Stěžovateli je vytýkáno, že neunesl důkazní břemeno, když však navrhl tohoto svědka k prokázání uskutečnění oprav forem, daný důkaz byl soudem odmítnut. Stěžovatel tak důkazní břemeno prakticky neměl šanci unést. Soud dále uvedl, že výslech svědka H. (a svědka V.) byl navržen již v daňovém řízení a žalobce nebyl schopen sdělit, k jakým skutečnostem mají vypovídat. K tomu stěžovatel namítá, že mu správce daně neponechal dostatek času ke sdělení důvodů, proč navrhuje výslech uvedených svědků. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že neprovedení výslechu svědků, zvláště pak svědka H., je zásadní vadou řízení před krajským soudem.

[13] Stěžovatel na závěr 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 námitky směřující do věci samé nevypořádal.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejprve navrhl, aby byla odmítnuta. Stěžovatel podle žalovaného nenaplnil své stížní body dostatečně jasným a konkrétním vyličením skutkových a právních důvodů, pro něž napadá rozsudek krajského soudu, čímž se dostal do rozporu s § 106 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Námitka k neprovedení výslechů svědků H. a V. nebyla ani obsahem žaloby a je proto třeba ji považovat za nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s tímto hodnocením kasační stížnosti, navrhl žalovaný její zamítnutí. Stěžovatel v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, protože neprokázal reálnou existenci zdanitelného plnění, na jehož základě by mohl ve smyslu § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH nárokovat odpočet daně. Skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení nasvědčují tomu, že jak společnost HAŠ, v. o. s., tak společnost VALÁŠEK PLUS, s. r. o. vystavovaly pouze faktury, aniž by opravy uvedené na fakturách realizovaly. Co se týče neprovedení výslechů svědků H. a V., je z jejich postavení zcela zřejmé, že jejich výslechy by nemohly změnit důkazní situaci. Stěžovatel ostatně ani nebyl schopen uvést, co má výslech těchto svědků prokázat.

III.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti. První okruh ze stěžovatelových námitek se dotýká problematiky prekluze daně (viz bod [11] shora). Jedná se tak o námitky směřující proti části odůvodnění, v níž krajský soud v podstatě pouze zopakoval právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v předchozí fázi řízení v této věci. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v rozsahu takových námitek je kasační stížnost zpravidla v souladu s § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná. Uvedené ustanovení zajišťuje, že se Nejvyšší správní soud nemusí znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Jak již však zdejší soud judikoval, citované ustanovení nelze vykládat absolutně. Možné výjimky z postupu podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

představuje jednak situace, kdy by krajský soud doplnil řízení postupem podle § 77 s. ř. s. a v důsledku toho by se změnily závěry o skutkovém stavu natolik, že by to vedlo k jinému právnímu posouzení, jednak situace, kdy by došlo k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí – např. by v rozhodné právní otázce jinak uvažil Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s., případně by bylo k rozhodné otázce přijato stanovisko pléna či kolegia Nejvyššího správního soudu podle § 19 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56).

[16] Právě taková skutečnost v nyní posuzované věci nastala - došlo totiž k podstatné změně judikatury Ústavního soudu.

[17] Ve svém předchozím rozhodnutí v této věci (tedy v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73) Nejvyšší správní soud uvedl, že krajský soud má povinnost zabývat se otázkou prekluze daně pouze k řádně uplatněné žalobní námitce účastníka řízení. Uvedený právní názor se opíral zejména o usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161. Zde, i při znalosti právního názoru vyjádřeného v nálezů Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, podle nějž mají soudy povinnost k prekluzi daně přihlížet *ex offo*, rozšířený senát konstatoval, že „rozhodnutí Ústavního soudu nepředstavují ucelenou, konzistentní a bezrozpornou judikaturu ke sporné právní otázce“. Nejvyšší správní soud tak setrval na v jeho judikatuře dlouhodobě zastávaném stanovisku, že prekluzi daně je třeba v soudním řízení namítat. Jestliže stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, v němž Ústavní soud zopakoval názor, že k prekluzi práva podle § 47 daňového řádu je nutno přihlížet i z úřední povinnosti, pak je třeba podotknout, že v reakci na uvedený nález vyložil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67, proč nadále považuje za závazný takový výklad, podle nějž se k prekluzi daně *ex offo* nepřihlíží. V daném případě Nejvyšší správní soud shledal „překážku širší závaznosti předmětných nálezů právě v jejich argumentačním deficitu. Za situace, kdy je zde rozhodnutí rozšířeného senátu obsáhle se vypořádávající s názorovými alternativami a ústící v přesvědčivě odůvodněný názor, nemůže soud v této věci upřednostnit názor Ústavního soudu, který je v prvním případě opřen o argumentaci mýjející se s podstatou věci a ve druhém na onen první odkazující.“

[18] Poté se nicméně Ústavní soud k dané otázce vyjádřil v několika dalších rozhodnutích, v nichž konstantně a bezrozporně judikoval, že soudy musí zkoumat, zda nedošlo k prekluzi daně i bez námítky některého z účastníků řízení. Odkázat lze zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud zároveň obsáhle vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Dle 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 přehlíží širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.“

[19] Argument systémové povahy práva rozvedl Ústavní soud následujícím způsobem: „Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...) Ze širokého

zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v 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.“

[20] Ústavní soud Nejvyššímu správnímu soudu dále vytkl nesprávné pojmání dispoziční zásady ve správním soudnictví: *„Ohledně dispoziční zásady je nutno podotknout, že ta se - právě proto, že má povahu zásady - nikdy neuplatňuje metodou "všechno nebo nic". V žádném procesu v kterémkoli státě se neuplatňuje dispoziční zásada ve své ryzí podobě, ale vždy s většími či menšími modifikacemi. Míra těchto modifikací závisí na povaze subjektivních práv, jimž se má v daném procesu poskytovat ochrana; to je samozřejmé, neboť má-li procesní právo náležitě plnit svoji ochrannou funkci, musí se přizpůsobovat předmětu, jemuž ochranu poskytuje. Z tohoto hlediska je nepochybné, že nejdůsledněji se dispoziční zásada prosazuje v civilním sporném řízení, v němž představuje specifické promítnutí soukromoprávní autonomie vůle do oblasti procesu (...) Přesto i v civilním řízení soudním musí soud přiblížit k určitým okolnostem z úřední povinnosti. Nejde přitom pouze o procesní podmínky, ale též o skutečnosti, jež jsou významné z hlediska práva hmotného; typicky to platí např. pro absolutní neplatnost právního úkonu, ale rovněž právě pro prekluzi. Přilíží-li k těmto okolnostem ex offio soud v civilním řízení soudním, tím spíše k nim musí přiblížit z úřední povinnosti i soud projednávající věc v režimu správního soudnictví. Civilní spor i správní soudnictví mají sice společný základní strukturní princip - systém dvou stran v kontradiktorním postavení -, jenž také vyvolává řadu objektivně společných rysů (bez ohledu na deformace v platné právní úpravě), avšak nelze ani přehlížet objektivní rozdíly, jež mezi nimi panují. Tyto odlišnosti vyplývají z jiného předmětu ochrany, jimž se každý z těchto procesů zákonitě přizpůsobuje: v civilním sporu soud poskytuje ochranu subjektivním právům soukromým, ve správním soudnictví subjektivním právům veřejným. Takto vymezený rozdíl v předmětu ochrany zjevně nemůže odůvodnit závěr, že ve správním soudnictví se k prekluzi přiblíží jenom k námitce, a nikoliv z úřední povinnosti, neboť vlastně stojí na absurdním východisku, neodpovídajícím povaze subjektivních práv, jimž je poskytována ochrana: ve správním soudnictví, v němž se projednávají věci veřejnoprávní povahy, by měla být dispoziční zásada prosazena daleko důsledněji, než v civilním sporném procesu, v němž se poskytuje ochrana soukromoprávním vztahům, typickým daleko větší měrou volného chování subjektů. Rozdíly v předmětu ochrany tedy vedou k závěru právě opačnému, než činí Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu (...).“*

[21] Z právě uvedeného bezpochyby plyne, že závěry týkající se problematiky přihlížení k daňové prekluzi ve správním soudnictví uvedené ve výše citovaných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, a ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67, je nutno považovat za překonané. Z těchto důvodů shledal Nejvyšší správní soud stížní námitky týkající se prekluze daně přípustnými, ačkoliv se jimi již jednou v této věci zabýval.

[22] Nejvyšší správní soud dále považoval za nutné vyjasnit, zda lze považovat za přípustný třetí okruh kasačních námitek, který spočíval v odkazu na námitky uplatněné stěžovatelem v jeho předchozí kasační stížnosti v této věci (viz bod [13] shora). Jak již totiž zdejší soud judikoval ve vztahu k § 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; podle písm. e) pak též musí být uvedeno, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) 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). Přičemž je nepochybné (s ohledem na ustanovení § 120 s. ř. s.), že právě uvedené závěry vyslovené ve vztahu k žalobám podávaným ke krajským soudům lze aplikovat rovněž na kasační stížnosti podávané ke zdejšímu soudu.

[23] Stěžovatel nyní posuzovanou kasační stížností napadá jiné rozhodnutí, než v případě kasační stížnosti, na jejíž obsah odkázal. Je sice pravdou, že se jedná o rozhodnutí téhož soudu a v téže věci, avšak s přihlédnutím k charakteru předmětných námitek (stěžovatel v kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 26. 6. 2007 brojil např. proti způsobu hodnocení jednotlivých důkazů soudem) je třeba konstatovat, že tato skutečnost nijak nezbavuje stěžovatele povinností popsanych 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 kasační námitky směřující proti původnímu rozhodnutí krajského soudu vztáhnout i na jeho rozhodnutí nové. Toto měl učinit stěžovatel ve své kasační stížnosti.

[24] Kasační stížnost tak je přípustná v rozsahu prvního a druhého okruhu kasačních námitek (body [11] a [12] shora). Od ostatních námitek Nejvyšší správní soud při meritorním přezkumu věci odhlédl.

IV.

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami týkajícími se prekluze daně (viz bod [11] shora). Ve vztahu k námitce, že krajský soud pochybil, jestliže se blíže nevěnoval otázce, zda v případě stěžovatele nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ji považuje za důvodnou. Jak již uvedl v bodech [17] až [21] tohoto rozsudku, není vůbec podstatné, že stěžovatel vznesl v řízení před krajským soudem

námítku prekluze daně až po uplynutí dvouměsíční zákonné lhůty pro podání žaloby. Krajský soud měl povinnost takovou námítku věcně vypořádat, protože následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají *ex lege* bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům. Tím by se ovšem dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, jak je vymezuje § 2 s. ř. s. Uvedená charakteristika (tedy že je třeba k ní přihlížet *ex offio*) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak.

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

[28] Co se týče námitek stěžovatele, podle nichž prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2002 a že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až po marném uplynutí této lhůty, Nejvyšší správní soud v této fázi řízení považuje za předčasné blíže se jimi zabývat. Je si přitom vědom toho, že se k dané otázce již *obiter dictum* vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73, a že se tak uvedený postup může jevit jako rozporný se zásadou procesní ekonomie. Za nastalé situace však Nejvyšší správní soud považuje za prioritní potřebu ctít procesní práva stěžovatele, do nichž by bylo nepřipustným způsobem zasaženo, pokud by kasační soud tuto spornou otázku nyní sám definitivně zodpověděl.

[29] Stěžovatel dále brojil proti způsobu, jakým krajský soud přistoupil k jeho návrhům na výslech svědků (viz bod [12] shora). K tomu je třeba uvést, že je bezpochyby pravdou, že rozhodování krajských soudů ve správním soudnictví se děje v tzv. plné jurisdikci. Nicméně stěžovatel si tento pojem zřejmě nesprávně vykládá. Jak vyplývá z ustálené judikatury zdejšího 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 vlastní dokazování. A to i v případě, že dané důkazy 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 (viz 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 jednou provedeny a účastník z nějakého důvodu navrhuje jejich nové provedení, tak pro důkazy, které by měly být prvně provedeny až před soudem. 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 osob takto řádně zdůvodnil.

[30] Podle stěžovatele krajský soud své povinnosti uvedené v předchozím odstavci nedostál. Předně proto, že odmítl provést výsledky z toho důvodu, že již uplynula dlouhá doba mezi rozhodnými událostmi a dobou vedení soudního řízení, takže by od výsledku svědků nebylo možno očekávat žádný přínos. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že se ztotožňuje s názorem stěžovatele, že jistě nelze přičítat k jeho tíži skutečnost, že řízení před soudem 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, odůvodnění jeho rozsudku bylo v daném bodě založeno převážně na jiných argumentech. Krajský soud ve svém rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým svědkům podrobně zrekapituloval, co bylo z jejich výpovědí provedených finančními orgány zjištěno a proč není nutné jejich výpovědi opakovat. Stejně se vypořádal s návrhy na výsledky p. H. a p. V. U žádného z navržených svědků zejména neshledal, že by jeho výpověď před soudem mohla prokázat faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění, což krajský soud oprávněně považoval za meritum věci.

[31] Konkrétně lze k jednotlivým svědkům uvést následující. 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 pak vyplynulo, že HAŠ, v. o. s. tyto práce neprováděla, pouze je přefakturovávala od firmy VALÁŠEK PLUS, s. r. o. Holešov (to vyplynulo z vyjádření jejího jednatele p. Kursy). Jejich provedení touto firmou však rovněž nebylo prokázáno (podle sdělení Finančního úřadu Holešov je firma nekontaktní); ostatně stěžovatel sám v kasační stížnosti uvádí, že firma VALÁŠEK PLUS, s. r. o. byla na opravách účastna prostřednictvím jednatele pana Kursy.

[32] Finanční úřad v Otrokovicích provedl dne 19. 4. 2002 místní šetření ve firmě Barum Continental, spol. s r. o. k obchodním vztahům s daňovým subjektem a dne 16. 1. 2002 provedl výslech svědka J. H. (technik Barum Continental), který uvedl, že formy či segmenty k opravě přebíral T. M. u nich a opravoval je na pracovišti Zbrojovky. Tam také technik firmy Barum Continental prováděl kontrolu stavu, při níž se určovalo, co se má opravit. Daňový subjekt byl výsledku přítomen. Dne 9. 7. 2002 správce daně provedl výslech svědka R. V., který měl pronajaty v letech 1997 - 1999 prostory v areálu BCHZ Slušovice; ten sdělil, že zde byly nějaké formy, vyskytoval se tam p. P. a p. Z., nějaké formy tam viděl (neupřesnil, ve kterém roce), nic bližšího si ale nepamatuje, jeho se to netýkalo. Výslechu byl stěžovatel přítomen. Dožádaným Finančním úřadem v Pardubicích byl dne 13. 2. 2002 vyslechnut ing. V. H. (HAŠ, v. o. s.), který uvedl, že v letech 1997 - 1998 přebíral od p. M. segmenty forem k opravě, pro něho pak formy opravoval a práce mu dodávala firma VALÁŠEK PLUS, s. r. o.; jejího zástupce platil v hotovosti. Konkrétně mnohokrát jednal s p. K.. Daňový subjekt byl výsledku opět přítomen. Při místním šetření

provedeném Finančním úřadem v Holešově u firmy VALÁŠEK PLUS, s. r. o., její jednatel a jediný společník p. Kursa uvedl, že vystavil faktury, opravy však neprováděl, „jen zálohoval určité pracovníky“. Dožadným Finančním úřadem ve Vsetíně byl dne 28. 1. 2002 vyslechnut ing. C. (Zbrojovka Jablunka, a. s.), který uvedl, že v letech 1997 - 1998 prováděl opravy forem, které přivážel p. M., někdy prováděl odbornou konzultaci pracovník Barumu, vyjádřil se k počtu oprav (cca 50 ročně) i způsobu jejich provádění. Při jednání dne 30. 5. 2002 byly konkursní správce Zbrojovky Jablunka, a. s., předány doklady k opravám forem prováděným pro T. M. v letech 1997 - 1998. Označené svědecké výpovědi i ostatní důkazy krajský soud v napadeném rozsudku podrobně konstatoval a není třeba je blíže popisovat.

[33] Stranou je třeba ponechat argumentaci stěžovatele výpověďmi, které se k předmětnému spornému zdanitelnému plnění vůbec nevztahují – to je výpověď p. Zemánka, jednatele společnosti LEVAP, s. r. o., která měla působit v areálu ve Slušovicích (jeho výpověď má relevanci vůči plněním uskutečněným v jiných zdaňovacích obdobích).

[34] 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 fakturám č. 9-13/1997. 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, s. r. o., uvedl, že sám práce neprováděl, ale zadával je jiným osobám, které neidentifikoval. Výsledky těchto důkazů 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 v rozhodném období v hodnotě 328 174 Kč. Žalovaný a posléze i krajský soud tyto důkazy hodnotili správně. Lze se tak plně ztotožnit se závěry krajského soudu, podle nichž nic nenasvědčuje tomu, že by bylo účelné provádět opakovaný výslech některého z těchto svědků (ke stejným závěrům viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve skutkové obdobné věci ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Afs 110/2007 - 63).

[35] Totéž lze konstatovat ve vztahu k žalobcem navrženému výslechu svědků H. a V.. Stěžovatel uvádí, 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 DPH a byla mu dána možnost se k výsledkům tam obsaženým vyjádřit, stěžovatel toliko 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 té stěžovatel navrhl výslech p. V. a p. H.. Poté jej správce daně předvolal do svého sídla (na den 28. 8. 2001), kde se jej tázal mj. na to, co by tito svědci měli dosvědčit. Stěžovatel však nic neuvedl a pouze opět požádal o poskytnutí lhůty k písemnému vyjádření. Finanční orgán následně dne 30. 8. 2001 rozhodl ve věci, přičemž zdůvodnil, proč výsledky daných svědků neprovedl. Nejvyšší správní soud považuje postup finančního orgánu za přiměřený a odpovídající zákonu. Z žádného ustanovení daňového řádu nelze vyčíst 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.

[36] Zcela přesvědčivé je rovněž zdůvodnění krajského soudu, proč ani on nepřistoupil k výslechu daných svědků. Svědek V., řidič společnosti KOREX, měl provádět dopravu předmětných forem do Pardubic. Krajský soud však upozornil na to, že p. H. uvedl místně příslušnému FÚ v Pardubicích, že opravy forem měla provádět společnost Valášek Plus, s. r. o. Holešov. Je absolutně nelogické, že by řidič osvědčil, že formy byly převáženy ze Zlína, Otrokovic, eventuálně Jablunka do Pardubic, odtud zpět k opravě do Holešova a opravené opět do Pardubic, kde by si je stěžovatel vyzvedl. Pokud by skutečně společnost VALÁŠEK PLUS, s. r. o. opravovala dané nákladní 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 společnosti Barum Continental, s. r. o., mohl údajně potvrdit, že ne všechny formy bylo možno opravit ve Zbrojovce Jablunka, a. s. K tomu krajský soud podotknul, že předmětem sporu není technologie oprav forem, ale prokázání skutečností uvedených v účetnictví stěžovatele. Přičemž není zřejmé, jak by výpověď svědka H. mohla přispět k prokázání faktického uskutečnění předmětného zdanitelného plnění.

[37] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že neshledává žádné pochybení v postupu krajského soudu, který odmítl návrhy stěžovatele na provedení výpovědí určitých svědků v soudním řízení. Námitky, kterými proti této skutečnosti stěžovatel brojil, považuje Nejvyšší správní soud za nedůvodné.

V.

[38] S ohledem na závěry uvedené v bodech [17] až [21] a v bodech [26] až [28] tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán zde vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[39] V novém řízení krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. dubna 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně

senátu