



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **M-art kovo, spol. s r. o.**, se sídlem Hraniční 2255, České Budějovice, zastoupen JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem se sídlem Sokolská 60, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2008, č. j. 10 Ca 74/2008 – 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2008, č. j. 10 Ca 74/2008 – 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce M-art kovo, spol. s r. o., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2008, č. j. 10 Ca 74/2008 - 52, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 23. 7. 2008, č. j. 10 Ca 74/2008 – 52, zamítl jako nedůvodnou žalobu M-art kovo, spol. s r. o. (dále též „žalobce“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 22. 2. 2008, č. j. 7603/07-1200, jímž byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 6. 2007, č. j. 183754/07/077910/2672, č. j. 183769/07/077910/2672 a č. j. 183774/07/077910/2672, kterými mu byla za zdaňovací období roků 2001, 2002 a 2003 dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob v celkové částce 420 360 Kč a dodatečně snížena daňová ztráta v celkové výši 1 165 899 Kč (dále též „daň“). Krajský soud nejprve v odůvodnění rozsudku konstatoval průběh předchozího řízení před správními

orgány a k jednotlivým žalobním bodům, které téměř výlučně směřovaly proti procesnímu postupu správních orgánů v daňovém řízení zejména poukázal na to, že daňová kontrola je jako úkon činěný správcem daně v daňovém řízení nedílnou součástí správy daní, jejímž účelem je prověřit daňový základ konkrétní daně a okolností rozhodných pro její stanovení (§ 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků /dále jen zákon o správě daní a poplatků/). Pokud byla řádně zahájena daňová kontrola, je třeba dovozovat, že bylo zahájeno i daňové řízení. Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že správce daně jednal v průběhu daňové kontroly s nezmocněnými osobami, resp. že by kontrola nebyla prováděna s žalobcem ve smyslu ustanovení § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, či nebyla účinně zahájena. Obdobně neshledal, že by v průběhu kontroly byly správními orgány porušeny práva žalobce vyplývající z ustanovení § 16 citovaného zákona, tj. že by s ním nebyla řádně projednána zpráva o kontrole (odst. 8), že mu bylo znemožněno předkládat důkazní prostředky (odst. 4 písm. c/), že mu nebylo umožněno vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole (odst. 4 písm. f/). Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že správcem daně prováděná místní šetření ve smyslu ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků, která navíc nebyla žalobcem blíže specifikována, byla učiněna v rozporu se zákonem. Neshledal ani to, že by řízení před správními orgány bylo stíženo dalšími vytýkanými pochybeními, jako např. rozporem s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, že by správní orgány pochybily při provádění a hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3, § 31 odst. 2, 4, 9 téhož zákona) nebo že by postupovaly v rozporu se zásadou součinnosti (§ 2 odst. 2, 9 zákona o správě daní a poplatků a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a zasáhly tak do práva žalobce na spravedlivý proces. Ačkoliv to nebylo v žalobě konkretizováno, neshledal jako opodstatněnou ani výtku, že se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobce (odvolacími důvody), tj. že žalovaný postupoval v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že na všechny výtky bylo odvolacím správním orgánem adekvátně reagováno, a to včetně výtek o podjatosti a námitek proti postupu správního orgánu. Stranou přezkumné činnosti krajského soudu ale muselo zůstat hmotně-právní posouzení věci. Žalobce neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, v nichž by spatřoval pochybení správních orgánů na poli hmotného práva. Poukázal v tomto směru na vyjádření žalobce, který na jedné straně sám uvedl, že při výpočtu daně nemusel být jeho postup správný a na straně druhé pouze obecně podotkl, že vylučuje rozsah pochybení zjištěný finančními orgány. Jaké úvahy správního orgánu v tomto směru považoval za nesprávné však soudu nepředestřel. Nekonkrétním žalobním bodem, který jinak mohl směřovat do hmotně-právního posouzení věci se proto krajský soud nemohl zabývat. Jestliže správní orgány respektovaly právní předpisy, nemohl být jejich postup libovůlí, jak neopodstatněně namítal žalobce. V neposlední řadě pak rozhodnutí žalovaného není ani v rozporu se žalobcem předestřenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především namítl, že se krajský soud nevypořádal s jeho argumentací o tom, že nedošlo k řádnému zahájení daňové kontroly, neboť nebylo zahájeno daňové řízení jako takové (§ 21 zákona o správě daní a poplatků). Sám ani nebyl seznámen se skutečností, že tímto úkonem – zahájením řízení – správce daně míní a činí úkon, který směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Krajský soud rovněž pochybil v tom, pokud došel k závěru, že ze strany správních orgánů nedošlo k porušení

ustanovení § 10 zákona o správě daní a poplatků. Tento soud sice obsáhle (obdobně jako žalovaný) popsal jednotlivé plné moci, avšak zmocnění z nich vyplývající si nesprávně vyložil ve vztahu k citovanému ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Zejména si nesprávně vyložil pozici Ing. Z. L., jako ředitele. Je tomu tak proto, že pozice (funkční náplň) ředitele ve společnosti M-art kovo, spol. s r. o. není totožná s pozicí ředitele ve státním podniku. Přestože byl Ing. L. ředitelem, nebyl jednatelem společnosti, resp. neměl jeho pravomoci (např. jako by šlo o prokuru). Jak ze strany správních orgánů, tak i ze strany krajského soudu proto nebylo správně zohledněno rozdílné postavení pozice ředitele a jednatele – statutárního zástupce společnosti, tj. jediné osoby, která byla oprávněna za ní jednat. Krajský soud také nesprávně posoudil otázku, že ze strany správních orgánů nedošlo k zásahu do jeho práv, když správce daně prováděl místní šetření v rozporu se zákonem. Této okolnosti svědčí to, že místní šetření (nejen se zaměstnancem M. P., které je zaznamenáno v protokole ze dne 16. 1. 2006) prováděl správce daně bez účasti statutárního zástupce nebo jeho zmocněnce. Zásadně proto odmítá závěr krajského soudu, který závažnost tohoto procesního pochybení ve svém rozsudku nepřipadně zlehčuje, když žalobní výtku v tomto směru považuje za bezvýznamnou. Nesprávný je závěr krajského soudu o tom, že správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně mu totiž neumožnil, aby mohl předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky. Zpráva o daňové kontrole musí obsahovat zjištění, tj. úvahu správce daně, na jejímž základě dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Podle rozsudku krajského soudu však byl dne 14. 11. 2006 koncept zprávy o kontrole zaslán zástupci Ing. M., který tento koncept vrátil z důvodu ukončení zastupování společnosti. Koncept této zprávy však již nebyl vůbec zaslán samotnému stěžovateli nebo jeho novému zástupci. Krajský soud tak nereflektoval, že stěžovateli, ani jeho novému zástupci nebylo umožněno seznámit se s konceptem zprávy o kontrole. Krajský soud nadto pominul okolnost, že správce daně předvolal zcela evidentně a šikanózně Ing. Martina Miloše pod pokutou 50 000 Kč, ale dne 7. 2. 2007 odmítl jednat. Přisvědčit nelze ani závěru, že by nespolutracoval se správcem daně (viz vyrozumění JUDr. I. A. dne 24. 4. 2007 o akceptaci termínu jednání dne 11. 5. 2007). Byl to totiž právě správce daně, který svou písemností vymezil rozsah jednání tohoto dne. Pokud pak byl rozsah zmocnění JUDr. A. omezen rozsahem jednání, jak jej původně vymezil správce daně, nelze společnosti přičítat k tíži, že v průběhu jednání odmítl tento rozsah zmocnění překročit. Obsahem avízovaného jednání, a proto i uděleného zmocnění, totiž nebylo projednání zpráv o daňové kontrole ani jejich podpis. Ponechat stranou proto nelze ani důsledky, které by mělo překročení zmocnění JUDr. A., kterými je neplatnost takového úkonu. Správce daně mu odmítl žádost o předběžné projednání zpráv o kontrole a tím mu znemožnil vyjádřit se k této kontrole a navrhnout její doplnění. Správce daně mu tak neumožnil kvalifikovanou obranu ve věci skutkových i právních zjištění (rozpor s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků). Projednání zprávy přitom znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k jejímu obsahu a vysloví své stanovisko k nim, popřípadě doplní dokazování. Opačný výklad by byl v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Zásadní porušení zákona o správě daní tedy dovozuje z toho, že správce daně vůbec nereagoval na jeho návrhy na doplnění dokazování ze dne 11. 5. 2007 a že nedošlo k předběžnému projednání zprávy o kontrole. Navíc ani neposkytl patřičnou součinnost, když na jedné straně dne 11. 6. 2007 vydal výzvu k odstranění vad podání, která má vždy svůj původ v daňovém řízení a na straně druhé tvrdil, že daňová kontrola byla již ukončena (obdobně i výzvy z 13. 7. 2007 a 7. 8. 2007). Daňová kontrola proto

nemohla být ukončena dříve než dne 7. 8. 2007. Pokud pak takový postup krajský soud aproboval, tak i on jednoznačně pochybil. Není možno souhlasit ani se závěrem krajského soudu, že pokud nebyly namítány rozpory s hmotným právem, byla omezena přezkumná činnost krajského soudu. Je tomu tak proto, že právní ochrana správními soudy není pokračováním správního řízení, ale je originální právní ochranou. V předmětné věci se tak měl krajský soud zabývat hmotně-právním posouzením věci ex offio. Ostatně v žalobě bylo, stejně jako v odvolání, namítáno, že ke stanovení daně nedošlo v souladu se zákonem; na tom nic nemění skutečnost, že v žalobě ani v odvolání nenamítal rozpor s hmotně-právními předpisy. V neposlední řadě krajský soud pochybil i tím, že nezrušil napadená správní rozhodnutí z toho důvodu, že finanční ředitelství rozhodlo o jeho 3 odvoláních proti dodatečným platebním výměrům toliko jediným rozhodnutím. Finanční ředitelství přitom nereflektovalo, že každé z rozhodnutí správce daně mělo a má svůj samostatný skutkový základ, i když čerpalo z jedné zprávy o kontrole. Odvolací správní orgán tak zásadním způsobem znepréhlednil jednotlivé skutkové základy každého rozhodnutí správce daně (rozhodnou skutkovou situaci), což tehdy společnosti M-art kovo, spol. s r. o. zproblematizovalo možnou hmotně-právní argumentaci. Tato okolnost pak měla i vliv na rozsah žaloby z hlediska skutkové argumentace, kterou učinilo téměř nemožnou. Ze všech shora uvedených důvodů proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti vyslovilo tak, že ji považuje za nedůvodnou. Předně má za to, že daňová kontrola je dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení a jejím výsledkem je zpravidla dodatečné stanovení daně. Skutečnost, že protokol o zahájení daňové kontroly v předmětné věci výslovně neuvádí, že se jím zahajuje i daňové řízení směřující k dodatečnému vyměření daně, neznamená, že by se o takový úkon nejednalo. Nelze proto akceptovat námitku, že daňová kontrola byla nesprávně procesně zahájena, resp. že v předmětné věci nebylo zahájeno daňové řízení. V tomto směru není možno přisvědčit ani argumentaci, že by daňová kontrola byla vedena mimo daňové řízení, které se jinak sestává z několika částí (vyměřovací, včetně řízení o opravných prostředcích, placení daní a vymáhání daní). Podle ustanovení § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků platí, že se daňový subjekt může dát zastupovat zástupcem, kterého si zvolí. V téže věci pak může mít toliko jediného zástupce, který jedná v mezích daného zmocnění. Správní orgány jednaly v průběhu daňového řízení vždy s těmi zástupci, které stěžovatel zmocnil. Nedůvodná je proto námitka, že správní orgány jednaly s osobami nezpůsobilými zastupovat stěžovatele. Neopodstatněné jsou i výtky stran porušení práv stěžovatele (§ 16 odst. 4 písm. e/ cit. zákona) při provádění místních šetření. Je tomu tak proto, že při nich nebyli slyšeni žádní svědci ani znalci. Nejsou důvodné ani další výtky k procesnímu postupu správce daně. Např. vytýkané nedostatečné zmocnění JUDr. A. je zcela neopodstatněné, neboť ten byl zmocněn k projednání zprávy o kontrole daně z příjmů. Jelikož zprávu o kontrole tento zástupce odmítl projednat i převzít, zaslal ji správce daně v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků poštou přímo stěžovateli. Ten ji pak dne 26. 6. 2007 převzal v místě svého sídla. Že mohou být se zvoleným negativním postupem zástupce spojovány určité právní důsledky si měli být zvolený zástupce i stěžovatel vědomi. Pokud správce daně neprovedl některý z navržených důkazů, vždy uvedl z jakého důvodu. Námitky o porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. c), f), odst. 8, § 2 odst. 2, 9 a § 31 odst. 2, 4 zákona o správě daní a poplatků proto v tomto smyslu také neobstojí. Pokud jde o stížní námitku, že odvolací správní orgán rozhodl jedním rozhodnutím o vícero rozhodnutích prvostupňového správce daně, resp. o vícero daňových povinnostech, nelze

než konstatovat, že se jedná o nepřipustnou stížní námitku ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a jelikož i sám shledal vadu uvedenou v § 109 odst. 3 s. ř. s., k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je třeba zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Podle ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné.

Podle ustanovení § 76 odst. 3 s. ř. s. nejsou-li důvody pro postup podle ustanovení odstavců 1 a 2 (zrušení přezkoumávaného rozhodnutí bez jednání, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti) nebo podle § 51 (souhlas s rozhodnutím bez jednání), nařídí předseda senátu, resp. samosoudce jednání.

Podle ustanovení § 77 odst. 1 s. ř. s. provádí soud dokazování při jednání. Podle ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost lze podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné (§ 103 odst. 1 písm. c)) nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (§ 103 odst. 1 písm. d)), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývajícího z Listiny (čl. 36 odst. 1), je nutno rozumět tak, že procesnímu právu účastníka řízení vyjádřit se k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny) a k věci samé a zejména označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné, odpovídá i povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také – pokud jim nevyhoví – ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl (§ 157 odst. 2 o. s. ř. za použití § 64 s. ř. s.); jestliže tak soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních principů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami, vyjádřenými v čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94 a ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. III. ÚS 87/99).

Z předloženého spisu vyplývá, že stěžovatel spolu s podanou žalobou označil důkazy, které chtěl v řízení před soudem provést. Mimo jiné skutečnosti (listinné důkazy) obsažené v předloženém správním spise navrhl i provedení výslechů Hany Francové, Ing. Z. L. a Ing. J. M. K výzvě soudu sdělil, že trvá na nařízení jednání. Doplnění dokazování ve stejném rozsahu, jako navrhl v žalobě, se výslovně dovolával i v rámci průběhu nařízeného ústního jednání. Z protokolu o jednání ze dne 23. 7. 2008 však není jakkoliv zřejmé, jak s tímto procesním návrhem stěžovatele (slyšení svědků a čtení listin) krajský soud naložil, neboť bez dalšího, tj. aniž by rozhodl o doplnění dokazování nebo o zamítnutí tohoto návrhu, vyhlásil rozsudek o věci samé. V písemném odůvodnění rozsudku se pak na čl. 78 krajský soud vyslovil tak, že: „K návrhu na doplnění řízení před soudem se soud vyjádřil ohledně svědků v předchozí pasáži rozsudku“. Tak tomu ale ve skutečnosti není. Lze sice konstatovat, že se krajský soud v předchozích částech písemného odůvodnění rozsudku vyslovil k otázce stěžovatelem navržených důkazů výslechy svědků, nikoliv však již ke čtení listin, učinil tak ale způsobem, který neodpovídá právním předpisům, ani závěrům ustálené judikatury. Krajský soud se vyslovil k uvedenému problému v souvislosti s posouzením procesního postupu správce daně v souladu s ustanoveními § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8; § 31 odst. 2, 4; § 2 odst. 1, 3 zákona o správě daní a poplatků, a nikoliv v souvislosti s návrhem stěžovatele na doplnění dokazování v řízení před krajským soudem, o kterém byl tento soud povinen rozhodnout ještě před rozhodnutím o věci samé. V tomto směru však zůstal krajský soud zcela nečinný. O tom ostatně svědčí i to, že krajský soud neučinil ani dotaz na zástupce stěžovatele v tom směru, k objasnění jakých okolností požaduje provedení navržených svědeckých výpovědí a čtení listin. Tato skutečnost je o to závažnější, že k provedení důkazů výslechem svědků nedošlo ani ve správním řízení. Svým postupem tak navíc ve svém důsledku (v případě negativního rozhodnutí o návrhu) neumožnil stěžovateli vznést (pro případné kasační řízení) námitky proti závěru krajského soudu, že tu nejsou důvody pro doplnění dokazování.

Otázkou postupu krajského soudu při jednání ve vztahu k navrženým důkazům se přitom Nejvyšší správní soud zabýval již v dřívější judikatuře. Např. v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1275/2007 judikoval, že: „*Ustanovení § 77 odst. 2 věty první s. ř. s. je faktickou transpozicí požadavku tzv. „plné jurisdikce“ coby atributu práva na spravedlivý proces. Soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde našel správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění, nebo tak učiní sám*“. K povinnosti správního soudu zaujmout stanovisko k důkazům, jejichž provedení bylo za řízení navrhováno účastníkem řízení se vyslovil kasační soud také v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 618/2005. Zde tento soud dovodil, že: „*I. Soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit. II. Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu*“. V rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Azs 61/2008 - 98, který je dostupný na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší

správní soud došel k právnímu závěru, že: „Krajský soud nemá povinnost provést libovolný důkaz, který mu účastníci navrhnou. Pokud by účastník navrhoval důkaz, jež nemá s danou věcí zjevně žádnou souvislost, případně pokud by nebyl schopný ani k výzvě soudu uvést, co konkrétně má jím navrhovaný důkaz ve vztahu k danému případu dokázat, pak by soud nemusel takový důkaz provádět. Měl by ale povinnost řádně zdůvodnit, proč nepovažuje za nutné důkaz provést“. Obdobný závěr pak vyslovil i v rozsudku ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 104, dostupný na www.nssoud.cz), v němž konstatoval, že „Možnost soudu doplnit dokazování (§ 77 odst. 2 s. ř. s.) nelze bez dalšího zaměnit za povinnost“.

Nejvyšší správní soud tedy i s přihlédnutím k dřívějším judikatorním závěrům zdejšího soudu došel k závěru, že řízení před krajským soudem bylo stíženo vadou, která by ve svém důsledku mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Kasační soud si nemohl sám učinit úsudek o relevanci navržených důkazů, neboť by tím nepřipustně předjímal stanovisko krajského soudu v této otázce. Nadto ze spisu není ani zřejmé k objasnění jakých, v žalobě namítaných skutečností, se provedení uvedených důkazů navrhuje. Není tedy zřejmé, zda tomu tak je za účelem objasnění skutkového stavu věci stran stanovení daně nebo za účelem objasnění vytýkaných procesních pochybení ze strany správce daně (např. § 16 odst. 4 písm. f, odst. 8; § 31 odst. 2, 4; § 2 odst. 1, 3; popř. § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Bez dotazu krajského soudu ke stěžovateli nelze ani posoudit, zda se v případě navrhovaného svědka Ing. J. M. jedná o omyl ve jméně navrženého svědka nebo jde skutečně, s ohledem na obsah předložených spisů, o svědka – osobu zcela novou, rozdílnou od dřívějšího zástupce stěžovatele - Ing. L. M.

Nejvyšší správní soud se již v důsledku uvedené zásadní vady řízení nezabýval dalšími kasační námitkami stěžovatele, neboť by to - za tohoto procesního stavu - bylo nadbytečné (shodně nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 10. 2004, sp. zn. I. ÚS 18/04 a ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 560/03) a navíc by sám zatížil své rozhodnutí podstatnou vadou, která by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé (vyjadřoval by se k námitkám, které v případě výsledku svědků a dotazů účastníků řízení mohou obsahově doznat podstatných změn nebo již vůbec nevystanou, a předjímal by tak rozhodnutí krajského soudu).

Jelikož Nejvyšší správní soud zjistil naplnění důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zrušil podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2008, č. j. 10 Ca 74/2008 - 52, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby nařídil ve věci jednání, po vyslechnutí stanoviska obou stran k navrhovanému doplnění řízení rozhodl o návrhu stěžovatele na provedení doplnění dokazování, a teprve poté pak rozhodl ve věci samé (důvody rozhodnutí o návrhu na doplnění dokazování musí vyjádřit v odůvodnění rozhodnutí o věci samé).

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 (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 12. března 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu