



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **T. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem, se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému: **Finanční ředitelství Brno**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 132/2006 - 65,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 132/2006 - 65, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2002 č. j.: FŘ-110-7044/2001-0107/PH, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Zlín ze dne 30. 8. 2001 č.j. 174476/01/303912/2629 doměřujícím mu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1998 částku 1 884 113 Kč.

Je třeba předeslat, že krajský soud v této věci rozhodoval opakovaně. První rozsudek krajského soudu ze dne 10.1. 2005, č. j. 29 Ca 394/2002 - 27, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 90/2005 - 64, a to pro

porušení § 51 odst. 1 s. ř. s., tedy z důvodu vydání rozhodnutí bez jednání přes nesouhlas žalobce.

Krajský soud ve věci nařídil jednání, při němž žalobce ve shodě se svým předchozím písemným podáním navrhl k objasnění spolupráce s dodavatelem HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o., vyslechnout svědky včetně těch, kteří byli slyšeni v daňovém řízení, neboť jejich výpovědi žalovaný nesprávně hodnotil. Opětovně také vznesl námitku prekluze. Při dalším jednání soudu poukázal na své důkazní návrhy v průběhu daňového řízení, jimž správce daně nevyhověl.

Krajský soud v důvodech svého rozhodnutí zejména uvedl, že žalobce v daňovém řízení neprokázal oprávněnost zahrnutí faktur č. 1/96 (poznámka NSS: zřejmě má být č. 1/98) - 23/98 od dodavatele HAŠ, v. o. s., a deseti faktur od dodavatele LEVAP, s. r. o., do výdajů, a tedy že v rozporu s povinností vyplývající z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neprokázal, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Formálně vystavené doklady nebyly podloženy dalšími zjištěními o provedení oprav, ani výsledky svědků. Krajský soud rovněž akceptoval, že správce daně požadoval doložení provedení prací dodavatelem, event. subdodavatelem, a neshledal v tom porušení žalobcových práv. Vycházel z názoru, že při pochybnosti o správnosti dokladů se jednalo o možnost, jak žalobce mohl prokázat existenci a oprávněnost výdajů. Soud se vyjádřil k veškerým tvrzením žalobce, která porovnal se svědeckými výpověďmi a doklady; posoudil i námitku neprovedení znaleckého posudku. Námitku nicotnosti platebního výměru soud neuznal oprávněnou. Nevyhověl ani návrhu na nový výslech svědků, což zdůvodnil obsahem jejich výpovědí učiněných v daňovém řízení v konfrontaci s tím, co, dle tvrzení žalobce jimi mělo být prokázáno. Stejně tak zdůvodnil neprovedení výslechu dalších svědků s přihlédnutím k jejich činnosti v dotčených společnostech, z níž nebylo lze dovodit závěry, kterých hodlal dosáhnout žalobce. Krajský soud se rovněž z procesní opatrnosti vypořádal i s písemným podáním žalobce, které se vztahovalo ke sporům o daň z přidané hodnoty.

Naopak se krajský soud nezabýval námitkou porušení procesních předpisů pro její nekonkrétnost a dále odmítl zkoumat námitku prekluze a námitku nedostatku náležitostí zahájení daňové kontroly pro jejich opožděné uplatnění.

Stěžovatel v kasační stížnosti zejména namítá, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s námitkou nerelevantnosti činnosti subdodavatelů a naopak v tomto směru akceptoval, že správce daně po něm požadoval prokázání skutečností, na nichž se nepodílel. Označení procesních námitek nekonkrétními nerespektuje jejich zobecňující charakter v kontextu ke všem porušením namítaným v průběhu řízení. Stěžovatel dále poukazuje na rozpor závěrů soudu s tím, co bylo v daňovém řízení zjištěno svědeckými výpověďmi, jejichž obsah opakuje a dále poukazuje na nesprávné právní hodnocení takto zjištěného skutkového stavu. Odmítnutím provedení výslechu navržených svědků pak soud porušil zásadu bezprostřednosti soudního řízení a zaujímal tak názor na výsledek neprovedených důkazů; tím znemožnil stěžovateli prokázání jeho tvrzení. Z těchto důvodů navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti především poukázal na skutečnost, že tvrzení o neprovedení výsledku svědků H. a V. v daňovém řízení nebylo obsahem žaloby a tudíž se jedná o nepřípustnou kasační námitku. Dále uvedl, že oprávněně vyloučil z daňově uznatelných výdajů faktury č. 1/98-23/98 od dodavatele HAŠ, v. o. s, v celkové částce 3 084 450 Kč, a deset faktur od dodavatele LEVAP, s. r. o., v celkové částce 1 750 600 Kč. Podle žalovaného šlo o výdaje za opravy vulkanizačních forem a za dodání odvzdušňovacích kolíků, vrtáků a nástrojařského náradí a za dodání dílů pro kazety SEMCO a zhotovení nárazníkového pultu. Výhrady stěžovatele se týkají pouze neprokázání oprav vulkanizačních forem. Daňový subjekt neprokázal své tvrzení o tom, že práce byly provedeny. Požadavek na takové prokázání je zcela v souladu se zákonem, šlo o součást jeho důkazního břemene. Krajský soud se v rozsudku podle přesvědčení žalovaného dostatečně vypořádal s hodnocením zjištěných skutečností. Pokud jde o návrhy na výslech svědka H. a V. před soudem, je třeba upozornit, že pan H. byl technikem stěžovatelova odběratele Barum Continental, a. s., a pan V. byl řidičem společnosti KOREX, spol. s r.o. Vzhledem k jejich postavení nemohl žádný z nich dosvědčit průběh obchodních případů tak, jak byly stěžovatelem tvrzeny.

Žalovaný označil kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí.

V doplnění kasační stížnosti ze dne 14. 4. 2009 stěžovatel poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a dovozuje z něho protiprávnost a protiústavnost zásahu do jeho základních lidských práv a svobod, kterého se dopustil správce daně zahájením daňové kontroly bez sdělení důvodů pro její konání. K tomu poukazuje na protokol o ústním jednání ze dne 29. 6. 1999. Podle nálezu Ústavního soudu nesmí být provedení kontroly svévolné a správce daně je povinen vyslovit konkrétní pochybnosti či podezření, které zahájení kontroly odůvodňují. Tuto námitku považuje za přípustnou i v této fázi řízení s ohledem na nemožnost jejího dřívějšího uplatnění.

Žalovaný k doplnění kasační stížnosti uvedl, že názor Ústavního soudu je názorem ojedinělým a zcela překvapivým. Navíc tento názor přímo odporuje právní úpravě plynoucí z daňového řádu. Nález nebyl Ústavním soudem ani zveřejněn ve Sbírce zákonů, což by založilo jeho všeobecný význam. Je třeba rozlišovat mezi nálezy, v nichž byla zohledněna specifika určitého konkrétního případu a nálezy majícími zásadní sjednocovací vliv. V dané věci se jednalo právě o nález ve věci vyznačující se určitými specifickými skutečnostmi. Jednalo se o zdanění fyzické osoby namítající prekluzi z důvodů formálního zahájení daňové kontroly, přičemž k tomuto zahájení došlo v poslední den lhůty. Pokud by nález, prezentující dokonce názor pouze dvou soudců, měl být změnou obecných pravidel pro zahajování kontroly, nemohl to správce daně v r. 1999 předvídat. Žalovaný poukazuje na odlišné stanovisko předsedkyně rozhodujícího senátu Ústavního soudu, s nímž se plně ztotožňuje. Žalovaný zejména zdůrazňuje, že daňová kontrola má i význam preventivní. Oznámení důvodů zahájení kontroly by předpokládalo leckdy rozsáhlé šetření před tímto zahájením. Svévůli v zahajování kontrol lze vyloučit náhodným výběrem kontrolovaných subjektů za pomoci výpočetní techniky, což vyloučí lidský faktor. Takto je institut daňové kontroly chápán v evropském prostoru - tedy jako kontrolní institut na základě náhodného výběru či dle určitého klíče, na základě

rizikových parametrů, automatických analýz apod., sloužící k ověření plnění daňových povinností a zároveň i působící preventivně. Z informací opatřených Ministerstvem financí je kontrola pojmána ve smyslu předmětného nálezu Ústavního soudu pouze v Bělorusku. Nakonec upozorňuje na skutečnost, že toto doplnění kasační stížnosti bylo podáno se značným časovým odstupem od vydání napadeného rozsudku krajského soudu, což považuje za vyloučené. I nadále setrvává na návrhu na zamítnutí kasační stížnosti.

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

K připomínce žalovaného o nepřipustnosti některých kasačních námitek je třeba uvést, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. se skutečně nelze zabývat námitkou, kterou stěžovatel neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl. To lze v dané věci vztáhnout k námitce neprovedení navržených výsledků, naopak námitku směřující proti způsobu zahájení daňové kontroly a z toho plynoucích důsledků na posouzení věci je třeba považovat za přípustnou, neboť ji nemohl uplatnit v žádné předchozí fázi řízení. Názor, který Ústavní soud vyslovil v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, je zvratem v dosavadní judikatuře a před datem jeho vydání nebyl v teorii ani v praxi zastáván.

Prvotní námitkou, kterou se Nejvyšší správní soud musel zabývat, je ovšem námitka prekluze práva vyměřit či doměřit daň. Tuto námitku vznesl stěžovatel v řízení před krajským soudem, ten jí ovšem pro opožděnost neřešil. Právní názor vyslovený v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73 a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (vše dostupné na www.nssoud.cz), z nichž vycházel v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud, byl ale překonán nálezy Ústavního soudu, v nichž se Ústavní soud konstantně a bezrozporně vyjádřil, že soudy musí zkoumat, zda nedošlo k prekluzi daně i bez námitek účastníků řízení. Odkázat lze zejména na nálezy ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „*argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlízejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.*“ K systémové povaze práva Ústavní soud uvedl, že „*Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...). Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.*“

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudcích vydaných v obdobných věcech dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92 a dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80, je povinen ve

své další rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nebude nahrazeno žádným novým rozhodnutím rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, s ohledem na citované nálezy Ústavního soudu, uvedl, že pokud by správní soudy nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům, čímž by se dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, kterým je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických i právnických osob. Soudy přitom nemusí v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k negativnímu závěru ohledně prekluze, není nutné, aby své úvahy v odůvodnění rozhodnutí výslovně uváděl. Soud má však povinnost vždy se vyjádřit k otázce prekluze, je-li namítána, a dále v případě, že sice nebyla namítána, ale přitom sám dospěl závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. V dané věci krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně uvedl, že se námitkou prekluze s ohledem na názor uvedený v usnesení rozšířeného senátu vůbec nezabýval, i když ji stěžovatel v replice uplatnil. Bude tedy na krajském soudě, aby v dalším řízení námitku prekluze posoudil, neboť pochybil, pokud tak neučinil. Nejvyšší správní soud za dané procesní situace nemůže sám hodnotit otázku, zda v dané věci uplynula prekluzivní lhůta ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by se touto otázkou zabýval, aniž se s ní předtím vypořádal krajský soud, nahradil by tímto postupem ve své podstatě závěry krajského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost obrany proti takto formulovaným právním závěrům v oprávněném prostředku, tj. v kasační stížnosti, a tím by Nejvyšší správní soud v daném případě nepřípustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele. V tomto směru je kasační stížnost opodstatněná.

Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud nemůže vyjádřit ani k námitce stěžovatele, že při zahájení daňové kontroly mu nebyly správcem daně sděleny jakékoli pochybnosti či podezření, tzn. důvody k jejímu zahájení. Tato námitka úzce souvisí s posouzením námitky prekluze práva vyměřit daň, neboť krajský soud se bude muset v rámci námitky prekluze zabývat tím, zda zahájení daňové kontroly bylo v daném případě úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků či nikoliv, stejně tak jako z tohoto hlediska musí posoudit úkony žalovaného provedené v odvolacím řízení.

I další námitky odpovídají těm, které již řešil Nejvyšší správní soud v označených věcech sp. zn. 7 Afs 114 - 115/2008. Ke způsobu, jakým krajský soud reagoval na stěžovatelův návrh doplnit dokazování výsledkem svědků, zde Nejvyšší správní soud uvedl, že je nesporné, že krajské soudy rozhodují ve správním soudnictví v tzv. plné jurisdikci. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, rozhodování v tzv. plné jurisdikci znamená konkrétně např. to, že soud posuzuje nejen zákonnost správního rozhodnutí, ale i skutkovou stránku věci, tedy má možnost provádět také dokazování. A to i v případě, že se jedná o důkazy, které nebyly navrženy žalobcem v průběhu správního řízení. Na druhou stranu ale Nejvyšší správní soud vždy uváděl, a považuje za nutné to připomenout i nyní, že krajský soud by měl zvažovat rozsah doplnění dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze

dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, a ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005 - 62 (oba dostupné na www.nssoud.cz). Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů má totiž přes svá specifika stále především kasační charakter. Znamená to tedy, že krajský soud nemá povinnost provést každý účastníky navržený důkaz. Má však povinnost řádně zdůvodnit, proč jejich provedení nepovažuje za nutné, což platí jak pro důkazy, které již byly v řízení před správním orgánem provedeny a účastník řízení z nějakého důvodu navrhuje jejich opakování, tak pro důkazy, které by měly být poprvé provedeny v soudním řízení. Hlavním kritériem, podle kterého Nejvyšší správní soud přezkoumává napadené rozhodnutí krajského soudu ve vztahu k uvedené námitce, tedy je, zda krajský soud svůj závěr o nadbytečnosti provést výsledky navržených svědků řádně odůvodnil. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem stěžovatele, že jistě nelze přičítat k jeho tíži, že soudní řízení již probíhá dlouhou dobu, a bylo by jen stěží akceptovatelné, pokud by krajský soud zamítl návrh na provedení daných důkazů pouze z tohoto důvodu. Krajský soud v odůvodnění rozsudku však ve vztahu k jednotlivým svědkům podrobně zrekapituloval, co bylo z jejich svědeckých výpovědí zjištěno a proč není nutné jejich výpovědi opakovat. Stejně tak se vypořádal s návrhy na výslech svědků H. a V., když u žádného z nich zejména neshledal, že by jeho výpověď mohla prokázat faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění, což krajský soud oprávněně považoval za meritum věci. I ve vztahu k prokazování provedení prací ze strany subdodavatelů již tento soud vyjádřil, že se nejedná o nepřípustné vyžadování doložení skutečností, na nichž se daňový subjekt nepodílel, ale pouze o jednu z možností, jak získat důkazy o skutečném provedení prací při pochybnostech o správnosti dokladů a vyloučení provedení prací přímými dodavateli.

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

Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil dalšímu řízení.

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

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

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

V Brně dne 1. září 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu