



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **T. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, 500 02 Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31.1.2003, č. j. 7164/2001/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 84/2007 - 29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 84/2007 - 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou dne 7. 4. 2003 u Krajského soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7164/2001/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (dále též „správce daně“) ze dne 30. 8. 2001, č. j. 174538/01/303912/2629, kterým byla žalobci podle ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), a podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále též „zákon o DPH“), dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1997 ve výši 144 298 Kč.

Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 424/2003 - 52, žalobu zamítl. V odůvodnění rozsáhle zrekapituloval napadené rozhodnutí žalovaného a uzavřel, že žalovaný svým zákonným povinnostem dostál, provedené důkazní prostředky hodnotil v rámci jemu svěřené kompetence, přičemž úvahy týkající se hodnocení provedených

důkazních prostředků jsou srozumitelně a jednoznačně uvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, jsou vyličený zcela vyhovujícím a přezkoumatelným způsobem a žalovaný při jejich hodnocení nevybočil z daného zákonného rámce. Podle krajského soudu bylo též řádně uvedeno, který důkazní prostředek nebyl osvědčen ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu, jaké důkazy a z jakých důvodů provedeny nebyly. Skutkový závěr žalovaného je tedy z pohledu použitých ustanovení daňového řádu zcela legitimní a udržitelný.

K žalobcově kasační stížnosti byl tento rozsudek krajského soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 53/2006 - 96, pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto novém řízení krajský soud rozsudkem ze dne 3. 7. 2008, č. j. 29 Ca 84/2007 - 29, žalobu opět zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, když neprokázal oprávněnost faktur č. 6/97 ze dne 20. 8. 1997, č. 7/97 ze dne 29. 8. 1997 a č. 8/97 ze dne 12. 9. 1997 od dodavatele HAŠ v. o. s. za opravené formy a gumárenský vozík, ze kterých si žalobce uplatnil daň z přidané hodnoty. V rozporu s povinností vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a ustanovení § 19 zákona o DPH tak žalobce neprokázal, že deklarované zdanitelné plnění od uvedeného dodavatele (HAŠ v. o. s.) přijal a použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, navíc si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z dokladu, který neobsahoval všechny zákonem předepsané náležitosti (§ 12 zákona o DPH). Dále krajský soud zhodnotil veškerá tvrzení žalobce a výsledky dokazování provedeného správcem daně, zejména se vypořádal se žalobními námitkami vůči hodnocení jednotlivých důkazů (povětšinou výslechu svědků), přičemž dal finančnímu ředitelství za pravdu, že dané důkazy neprokazují faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Důvodnými neshledal ani námitky porušení procesních předpisů (že v průběhu daňového řízení došlo k nezákonnému odmítnutí provést svědecké výpovědi některých osob, že protokol o zahájení daňové kontroly je neplatný a že výzva správce daně ze dne 16. 7. 1999 vydaná na základě ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu neobsahuje sdělení konkrétních pochybností). Ve vztahu k námitce prekluze daně krajský soud odkázal na právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73, z něhož vyplývá, že se krajský soud danou námitkou nemůže zabývat, protože byla uplatněna po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty. Návrhům žalobce na výslech dalších svědků krajský soud nevyhověl. Co se týče svědků vyslechnutých již v daňovém řízení, krajský soud neshledal, že by správní orgány hodnotily jejich výpovědi nesprávně. Z těchto výpovědí lze jednoznačně vyvodit závěry učiněné správcem daně. Ostatně bylo by jen stěží možné očekávat přínos opakování výslechů 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. Krajský soud rovněž zdůvodnil, proč nepovažoval za nutné provést výslechy svědků pana H. a pana V., kteří ve správním řízení vyslechnuti nebyli. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Afs 110/2007 - 63, jímž byla zamítnuta kasační stížnost žalobce ve skutkové obdobné věci.

Rovněž proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížností, ve které zpochybnil názor krajského soudu na jím vznesenou námitku prekluze práva vyměřit daň. Stěžovatel tento závěr krajského soudu považuje za rozporný s nálezem Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07. Stěžovateli je sice známo, že tutéž otázku posoudil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, shodně s tím, jak ji posoudil krajský soud v napadeném rozsudku, tedy že překročení lhůty pro vyměření daně je nezákonností, která by musela být namítána v dvouměsíční zákonné lhůtě. Stěžovatel nicméně setrval na námitce prekluze i na tvrzení, že soud je povinen se touto námitkou zabývat kdykoli za řízení, neboť tento závěr zopakoval Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, který byl vydán později než citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel je přesvědčen, že nosné důvody rozhodnutí Ústavního soudu jsou povinny respektovat všechny státní orgány včetně obecných soudů. Krajský 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. Takové úkony sice byly provedeny, ovšem směřovaly výlučně ke zjištění stále týchž skutečností, které byly již předmětem samotné daňové kontroly.

Druhý okruh stížních námitek se týkal nevyhovění návrhu stěžovatele na provedení výslechu svědků. Podle přesvědčení stěžovatele došlo k porušení principu bezprostřednosti soudního řízení, neboť krajský soud čerpal poznatky jen z písemně zachycených projevů některých svědků. Protože soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu v tzv. plné jurisdikci, je oprávněn a povinen samostatně hodnotit důkazy, které byly ve správním řízení provedeny. Pokud však krajský soud odmítl vyslechnout svědky, jeho hodnocení svědeckých výpovědí nemůže být dostatečné. K tvrzení krajského soudu, že již uplynula dlouhá doba mezi rozhodnými událostmi a soudním řízením, takže by od výslechu svědků nebylo možno očekávat žádný přínos, stěžovatel namítal, že krajský soud tímto postupem nepřipustně provedl předběžnou selekci důkazů. Neprovedením výslechu svědků tak krajský soud znemožnil stěžovateli prokázat jím tvrzené skutečnosti, což vedlo k jeho neúspěchu v soudním sporu. Provést navržené výslechy bylo důležité z několika důvodů. Hodnocení výpovědí svědků zachycených v daňovém spisu soudem a stěžovatelem se liší. Krajský soud např. uvádí, že jediný společník a jednatel firmy VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. uvedl, že formy neopravoval a stěžovatel naproti tomu zdůrazňoval, že tento svědek také uvedl, že na opravy forem „zaúkoloval určité pracovníky“. Bez výslechu tohoto a dalších svědků, např. pana H.1, 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 krajskému soudu zcela konkrétně, jaké skutečnosti může jeho výslech prokázat. Stěžovateli je vytýkáno, že neunesl důkazní břemeno a když navrhl tohoto svědka k prokázání uskutečnění oprav forem, byl tento důkaz soudem odmítnut. Stěžovatel tak důkazní břemeno prakticky neměl šanci unést. K tvrzení krajského soudu, že výslech svědka H. (a svědka V.) navrhoval stěžovatel již v daňovém řízení a nebyl schopen sdělit, k jakým skutečnostem mají vypovídat, namítal stěžovatel, že mu správce daně neponechal dostatek času ke sdělení důvodů, proč navrhuje výslech uvedených

svědků. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že neprovedení výslechu svědků, zvláště pana H., je zásadní vadou řízení před krajským soudem.

Stěžovatel dále 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 s námitkami směřujícími do věci samé se nevypořádal.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby byla odmítnuta, neboť stěžovatel 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 ustanovením § 106 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Námitka týkající se neprovedení výslechů svědků H. a V. nebyla obsahem žaloby, a je proto třeba ji považovat za nepřipustnou ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.

Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s tímto názorem žalovaného, uvedl k projednávané věci následující. Stěžovatel v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, protože neprokázal reálnou existenci zdanitelného plnění, na jehož základě by mohl podle ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH nárokovat odpočet daně. Skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení nasvědčují tomu, že společnosti HAŠ, v. o. s. i VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o. pouze vystavovaly faktury, aniž by opravy uvedené na fakturách realizovaly.

K otázce neprovedení výslechů svědků pana H. a pana V. žalovaný uvádí, že z postavení těchto osob je zcela zřejmé, že uvedené výslechy by nemohly změnit důkazní situaci. Stěžovatel ostatně ani nebyl schopen uvést, co má jejich výslech prokázat.

V případě, že kasační stížnost nebude odmítnuta podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., navrhl žalovaný, aby byla zamítnuta.

V doplnění kasační stížnosti pak stěžovatel namítal v návaznosti na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, že daňová kontrola, která u něj byla zahájena protokolem o ústním jednání ze dne 29. 6. 1999, představovala protiprávní a protiústavní zásah do jeho základních lidských práv a svobod. Při zahájení daňové kontroly totiž nebyly správcem daně sděleny stěžovateli jakékoli pochybnosti či podezření, respektive obecně řečeno důvody k jejímu zahájení. Důkazem o tom je právě protokol o ústním jednání, ve kterém není obsažena žádná informace týkající se důvodu zahájení kontroly. V citovaném nálezu však Ústavní soud uzavřel, že použití daňové kontroly nesmí být svévolné, nýbrž že správce daně musí formulovat důvody pro její zahájení, tj. musí vyslovit konkrétní pochybnosti či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná, správcem daně vyměřená daň je nižší, než měla být. Stěžovatel tuto otázku považuje za přípustnou i v této fázi řízení, neboť výše uvedený názor o protiústavnosti daňové kontroly nebyl dříve judikován, a stěžovateli proto nemohlo být

známo, že celá daňová kontrola byla provedena protiústavně (k tomu obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 48/2006 - 155).

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnosti odmítnout pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel uplatněné kasační důvody nepodřadil důvodům podle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., podle jejich obsahu však lze soudit, že vznáší kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda lze považovat za přípustný okruh stížných námitek spočívající v odkazu na námitky uplatněné stěžovatelem v jeho předchozí kasační stížnosti v této věci. Jak již totiž Nejvyšší správní soud judikoval ve vztahu k ustanovení § 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, přičemž podle písm. d) citovaného ustanovení je žalobce povinen uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená konkrétní právní argumentací. *„Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti“* (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz). Je nepochybné, s ohledem na ustanovení § 120 s. ř. s., že tyto závěry vyslovené ve vztahu k žalobě lze aplikovat rovněž na kasační stížnost.

Podanou kasační stížností však stěžovatel napadá jiné rozhodnutí než v první kasační stížnosti, na jejíž obsah odkázel. I když se jedná o rozhodnutí téhož soudu a v téže věci, je třeba s přihlédnutím k charakteru předmětných námitek konstatovat, že tato skutečnost nezbavuje stěžovatele povinností uvedených v předchozím odstavci. Nestačí 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 stížní námitky směřující proti původnímu rozhodnutí krajského soudu vztáhnout i na jeho rozhodnutí nové. Toto měl učinit stěžovatel v kasační stížnosti. Kasační stížnost tak není přípustná v rozsahu námitek odkazujících na námitky uplatněné stěžovatelem v jeho předchozí kasační stížnosti. Proto se těmito námitkami Nejvyšší správní soud při meritorním přezkumu věci nezabýval.

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 svědků. Na druhou stranu námitku směřující proti způsobu zahájení daňové kontroly a z toho plynoucích důsledků na posouzení věci je třeba považovat za přípustnou, neboť ji stěžovatel 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. K tomu se již dříve vyjádřil zdejší soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, že pokud v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat, nelze tuto námitku odmítnout jako nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., za situace, kdy nově uplatněná kasační námitka odkazuje na tento případ.

Dále se Nejvyšší správní soud musel zabývat námitkou prekluze práva vyměřit či doměřit daň, vznesenou stěžovatelem v replice k žalobě (na č. l. 57 - 60). Tuto námitku vznesl stěžovatel v řízení před krajským soudem, ten se jí však pro opožděnost nezabýval. 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, z nichž vycházel v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud, byl následně 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 přehlíží širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.“* K systémové povaze práva Ústavní soud uvedl, že *„[i]nstitut 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 jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“*

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudcích vydaných v obdobných věcech (srov. rozsudky ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80, ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, nebo ze dne 1. 9. 2009, č. j. 2 Afs 128/2008 - 13), je zdejší soud 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 namítána, 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 ustanovení § 47 daňového řádu. 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 soudu, 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 posuzované věci uplynula prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu. Pokud by se touto otázkou zabýval, aniž se s ní předtím vypořádal krajský soud, nahradil by tímto postupem ve své podstatě závěry krajského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost obrany proti takto formulovaným právním závěrům v opravném prostředku, tj. v kasační stížnosti, a tím by Nejvyšší správní soud v daném případě nepřipustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele. V tomto směru je kasační stížnost opodstatněná.

Z tohoto důvodu se v souladu s výše citovanými rozsudky 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 ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu či nikoliv, stejně tak jako z tohoto hlediska musí posoudit úkony žalovaného provedené v odvolacím řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80, ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, nebo ze dne 1. 9. 2009, č. j. 2 Afs 128/2008 - 13).

Rovněž další námitky odpovídají těm, které již řešil Nejvyšší správní soud ve výše citovaných věcech (srov. rozhodnutí č. j. 7 Afs 115/2008 - 80, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, a č. j. 2 Afs 128/2008 - 13). 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 zdejšího soudu, rozhodování v tzv. plné jurisdikci znamená konkrétně kupříkladu 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). 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 dostatečně vypořádal s návrhy na výslech svědků pana H. a pana 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. Také ve vztahu k prokazování provedení prací ze strany subdodavatelů již tento soud vyjádřil, že se nejedná o nepřipustné 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.

S ohledem na výše uvedená tvrzení Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i 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 23. září 2009

JUDr. Marie
Žiškova
předsedkyně senátu