



## Komora daňových poradců ČR

*„Dát šanci těm, kteří chtějí, aby mohli a uměli“*



NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD



**Ministerstvo financí**

### **Meze dokazování v soudním řízení a přenášení nalézacího řízení do řízení před soudem**

**Mgr. Michal Polák, MBA**

Společný seminář  
Komory daňových poradců ČR,  
Nejvyššího správního soudu a  
Ministerstva financí ČR

## ZÁSADNÍ TEZE

PLNÁ JURISDIKCE – tato zásada ve správním soudnictví znamená, že soudy přezkoumávají pravomocná správní rozhodnutí jak po stránce skutkové, tak po stránce právní

Soudy ve správním soudnictví mohou provádět dokazování ke zjištění skutkového stavu.

SŘS § 52, § 71 Odst. 1, § 75, § 77, § 78 Odst. 6, § 109, § 110

Správní soud posuzuje v řízení o žalobě především právní otázky, na rozdíl od dřívějšího stavu může ale také na návrh provést důkazy, jimiž osvětlí skutkovou stránku věci, ze které vycházel správní orgán. Nedostatky skutkových zjištění ze správního řízení, které dříve nutně vedly ke zrušení rozhodnutí, mohou být dnes **částečně** napraveny doplněním dokazování před soudem. Do jisté míry se tak zmenšuje prostor pro dříve dosti četná rozhodnutí, kterými soud rušil napadené rozhodnutí správního orgánu pro nedostatečná skutková zjištění, tedy pro vady provedeného řízení.  
<http://www.nssoud.cz/Zaloba-proti-rozhodnuti-spravniho-organu/art/489?menu=309>



## ZÁSADNÍ OTÁZKY

Mohou soudy provádět dokazování ke zjištění skutkového stavu v daňových věcech ?

Pokud Ano za jakých podmínek ?

Je přípustné zkoumat novoty skutkové uplatněné poprvé až v žalobě ?

Dojde k posílení práv žalobce, jestliže dojde k přenášení dokazování v rámci principu plné jurisdikce k soudu ?

Přenos – chyba v systému či úmysl správce daně

Chtěné vs nechtěné

Příčina vs důsledek



# OBECNÁ VÝCHODISKA NALÉZACÍHO ŘÍZENÍ

SPRÁVA DANĚ JE POSTUP, JEHOŽ CÍLEM JE SPRÁVNÉ ZJIŠTĚNÍ A STANOVENÍ DANÍ....

ZÁSADA VZÁJEMNÉ SPOLUPRÁCE

ZÁSADA POUČOVACÍ

ZÁSADA VOLNÉHO HODNOCENÍ DŮKAZŮ

# OBECNÉ TEZE K DOKAZOVÁNÍ PŘED SD

**Kdo:** příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně

**Cíl:** správné zjištění a stanovení daně

**Rozdělení rolí:** DS vs SD

**Výstup:** Správce daně pro provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a základě kterých důkazních prostředků

**Formální náležitosti:** Rozhodnutí § 147 odst. 4 DŘ a § 102 odst. 4 DŘ

**Jednotnost řízení:** *Odůvodnění rozhodnutí správce daně I. stupně a žalovaného tvoří jeden celek a je tak přípustné vypořádání odvolacích námitek odkazem na odůvodnění rozhodnutí správce daně I. stupně (tímto je v souladu s ustanovením § 147 odst. 4 daňového řádu zpráva o daňové kontrole) v případě, že se namítanými skutečnostmi již sám zabýval a žalovaný se s jeho závěry ztotožňuje. (např. KS v Ostravě – pobočka v Olomouci sp.zn. 65 Af 12/2017 ze dne 2.7.2019 (HOPR TRADE CZ s.r.o.)*



## PLNÁ JURISDIKCE – PŘINÁŠENÍ NOVOT

Řízení před KS

Usnesení RS NSS č.j. 7 Afs 54/2007-62 ze dne 26.8.2008 (**Statutární město Brno, městská část Brno-Žabovřesky**) :

*Žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl.*

Řízení před NSS:

Rozsudek NSS sp.zn. 9 Afs 269/2015 ze dne 28.4.2016 (JUDR. J.Č.)

*Nejvyšší správní soud není opravnou instancí, ale jeho úkolem je zejména přezkoumat závěry krajského (městského) soudu, které zaujal k jednotlivým skutkovým a právním závěrům. Všechny skutečnosti a je prokazující důkazní prostředky, které jsou rozhodné pro zjištění skutkového stavu ve věci samé, musí proto stěžovatel uvést a navrhnout již v řízení před soudem prvního stupně.*



# PLNÁ JURISDIKCE

## rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28.03.2007, čj. 1 As 32/2006 (Wombat s.r.o.) Sb.č. 1275/2007:

*I. Účastníkem správního řízení ve věci uložení nápravného opatření dle § 27 odst. 1 zákona č. 138/1973 Sb., o vodách (vodní zákon), mohla být pouze osoba, která byla pravomocně uznána odpovědnou za spáchání správního deliktu ve smyslu § 24 písm. c) zákona ČNR č. 130/1974 Sb., o státní správě ve vodním hospodářství. Správní orgán si v řízení vedeném dle § 27 odst. 1 vodního zákona nebyl oprávněn učinit vlastní závěry týkající se osoby jeho účastníka, a to ani za situace, kdy by zde zmiňované sankční rozhodnutí neexistovalo. Nešlo zde o případ předběžné otázky (§ 40 odst. 1 správního řádu z r. 1967), neboť správní orgán nebyl v této otázce oprávněn k samostatné úvaze.*

*II. 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.*

*III. Soudem prováděné dokazování vždy musí směřovat výlučně k osvědčení skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu; ke skutkovým novotám se zásadně nepřihlíží.*

*IV. V případech, kdy soud přistoupí k vlastnímu dokazování, tedy opakuje důkazy provedené již předtím správním orgánem, nebo provede důkazy jím dosud neprovedené, hodnotí provedené důkazy jednotlivě i v souhrnu tak, aby došlo k jejich vzájemnému skloubení a provázání s důkazy provedenými a zhodnocenými správním orgánem a soud nadále vycházel ze skutkového a právního stavu takto zjištěného, ovšem ve vztahu ke správnímu orgánu s důsledky předvídanými v § 78 odst. 5 a 6 s. ř. s.*



# PLNÁ JURISDIKCE

## Plná jurisdikce v návaznosti na správní řízení - Usnesení RS NSS 10 As 24/2015 ze dne 2.5.2017 (M.M.)

I. Skutečnost, že obviněný z přestupku byl v řízení před správními orgány zčásti či zcela pasivní, automaticky neznamená, že jeho tvrzení zpochybňující zjištěný skutkový a právní stav a jim odpovídající důkazní návrhy, které jako žalobce poprvé uplatnil až v řízení před krajským soudem, jsou bez dalšího nepřípustné.

II. **Žalobní tvrzení či důkazní návrhy krajský soud nemůže odmítnout jako opožděné nebo účelové jen proto, že je obviněný z přestupku neuplatnil, ač tak učinit mohl, v řízení před správními orgány. Krajský soud však na základě skutkového a právního stavu věci, který je povinen v mezích žalobních bodů přezkoumat, může tato žalobní tvrzení shledat irelevantními nebo nevěrohodnými a důkazní návrhy k jejich prokázání odmítnout jako nadbytečné. Tyto své závěry musí krajský soud náležitě odůvodnit.**

III. V rámci přezkumu napadeného rozhodnutí je krajský soud povinen zkoumat, zda správní orgány bez ohledu na způsob obhajoby obviněného v řízení o přestupku dostály své povinnosti zjistit stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu potřebném pro rozhodnutí o přestupku (§ 3 správního řádu). Pokud krajský soud zjistí, že správní orgány takto nepostupovaly, bude na něm, aby na základě žalobních tvrzení a navrhovaných důkazů pochybnosti o skutkovém stavu sám odstranil. To může učinit porovnáním s důkazy již provedenými v řízení před správními orgány, zopakováním důkazů již provedených nebo provedením důkazů nových. Jsou-li nedostatky ve zjištění skutkového stavu takového rozsahu, že jejich odstraňování by znamenalo nahrazovat činnost správních orgánů soudem, uloží krajský soud tuto povinnost správnímu orgánu.





## MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH

**Rozsudek NSS ze dne 22.5.2009, č.j. 2 Afs 35/2009 (KCK CykloSPORT - Mode, spol. s r. o.), publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS:**

*„je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhnout již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.“*



# MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH

## Rozsudek NSS 1 Afs 103/2009 ze dne 3.2.2010 (NJK Unicos s.r.o.):

*Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. (takto rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 - 91, ve věci KCK Cyklosport - Mode, spol. s r. o., publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS). V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou Vigilantibus iura scripta sunt (zákony jsou psány pro bdělé) tak správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy.*



# MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH

## Rozsudek NSS ze dne 23.1.2013 sp.zn. 1 Afs 101/2012 (Fish Market a.s.):

Zásada plné jurisdikce se plně uplatní tam, kde je uplatňována vyšetřovací zásada, tedy tam, kde je na správním orgánu, aby sám zjistil a na jisto postavil skutkový stav, z něhož poté bude ve svých závěrech vycházet.

**Odlišná je však situace v řízením daňovém, kde důkazní břemeno tíží účastníka řízení a správní orgán posuzuje zdali je účastník řízení unesl.**

Tento stav zohlednil rovněž kasační soud v rozsudku ze dne 21. 6. 2006, čj. 1 As 42/2005 - 62, kde uvedl, že „*při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a jednak zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.)*“



# MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH

Rozsudek NSS ze dne 24.4.2014 sp.zn. 7 Afs 128/2013 (Frodl Group s.r.o.):

*Zásada plné jurisdikce neznamená povinnost provádět dokazování ve skutkových otázkách, které nebyly posuzovány v předcházejícím správním řízení, vyjma případů, že je to třeba k ověření správnosti a zákonnosti skutkových a právních závěrů správního orgánu*



## MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH

### Rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014-22 (Edhessa s.r.o.):

*Daňový subjekt, který v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, se nemůže v následném přezkumném soudním řízení účinně domáhat provedení důkazů, jež mohl či měl uplatnit před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, pak je nezbytné postupovat obdobně i v případě neunesení důkazního břemena správcem daně. Opačný závěr by totiž v řízení před soudem nedůvodně zvýhodňoval správce daně na úkor daňového subjektu. Proto i ve vztahu ke skutečnostem uvedeným v § 92 odst. 5 daňového řádu musí platit zásada vytyčená v dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle níž na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je třeba trvat tehdy, pokud tyto důkazy správce daně nemohl nebo nebyl povinen provést již v daňovém řízení.*



# MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH

## Rozsudek NSS ze dne 16.4.2015, č.j. 5 Afs 89/2013 (Step Trutnov a.s.):

*Těžiště dokazování má probíhat před správními orgány, přičemž není úlohou správních soudů provádět složitá dokazování a nahrazovat tak to, co měl již před nimi učinit správní orgán, resp. co měl již v daňovém řízení navrhnout k unesení svého důkazního břemene daňový subjekt. Správnímu soudu přísluší v rámci soudního přezkoumání správního rozhodnutí posoudit, zda správní orgán provedl dokazování v potřebném rozsahu, tedy zda si opatřil dostatečné podklady pro rozhodnutí tak, aby mohl řádně usuzovat na skutkové i právní otázky, které pro své rozhodnutí potřebuje zodpovědět. Soudní řízení správní není pokračováním správního řízení. Úloha správního soudu je tak primárně přezkumná, v zásadě se nejedná o soud nalézací, byť je správní soud samozřejmě oprávněn v přiměřeném rozsahu (a v daňovém řízení zároveň při respektování pravidel o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně) doplnit dokazování provedené správním orgánem ( § 77 odst. 2 s. ř. s.).*

# MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH

Rozsudek NSS ze dne 15.12.2016, sp.zn. 5 Afs 94/2016 (Elvospol s.r.o.) – srov. slide 6

Uplatnění nové argumentace v žalobě

*Zásadní pro vymezení rozsahu přezkumné činnosti soudu je zejména povaha procesního předpisu, dle kterého je napadené správní rozhodnutí vydáno. Postup soudu v rámci hodnocení důkazů a zjišťování skutkového stavu (§ 75 a 77 s.ř.s.) je proto předurčen především zjištěním, kdo je nositelem důkazního břemene.*

*...důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt....*

*Právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originální a není pokračováním správního řízení. Pokud je tedy odvolací orgán povinen zabývat se podaným odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek, nemůže zajisté stěžovatel účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo přezkoumáno v celém jeho možném rozsahu, resp. že nebyla přezkoumána komplexně správnost jeho daňové povinnosti za rok 2009, a to z důvodu, které v průběhu daňové kontroly ani nepředestřel, ale ani je sám odvolací orgán nemohl zjistit, resp. nevyšly najevo.*



# MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH

## Rozsudek NSS ze dne 16.5.2018, sp.zn. 1 Afs 172/2017 (CZT a.s.):

*Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako „odvolací řízení“ v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní.*

*Návrh na provedení důkazu není limitován koncentrační zásadou, soud je povinen rozhodnout o jakémkoliv návrhu na provedení důkazu. Pokud však navržený důkaz směřuje k prokázání pozdě uplatněné žalobní námitky, je zcela zřejmé, že nebudou dány podmínky pro vyhovění takové žádosti.*





## MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH

Rozsudek NSS 1 Afs 19/2019 ze dne 30.4.2019 (Steelmart s.r.o.):

*Těžiště dokazování stran stěžovatelovy daňové povinnosti se nachází v daňovém řízení, ve kterém leželo důkazní břemeno právě na stěžovateli. Jak správně konstatoval krajský soud, předložení listin v průběhu řízení před soudem nemůže mít vliv na posouzení, zda stěžovatel v průběhu daňového řízení před správcem daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 daňového řádu.*



# MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH

## MS v Praze ze dne 30.4.2019 sp.zn. 6 Af 2/2017 (IMPEX OIL s.r.o.):

Pokud žalobce až v žalobě označil (nový) důkaz – odběratelem podepsané potvrzení o vývozu zboží na Slovensko, kterým má být prokázán vývoz předmětného zboží do členského státu EU, je nutno takový důkaz odmítnout jako nepřijatelný.....

*Žalobce, který ani neosvětlil, z jakého důvodu předložil výše uvedený nový důkaz až v průběhu soudního řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, byl povinen rozhodné skutečnosti prokázat v průběhu daňového řízení. Z data e-mailové komunikace (27. 11. 2015), v rámci které měl žalobce potvrzení odběratele o vývozu zboží na Slovensko obdržet, je přitom zřejmé, že tento důkaz existoval a žalobce jej musel mít k dispozici již v době, kdy probíhalo odvolací správní řízení. Jakkoli by žalobce mohl tímto důkazem doložit relevantní skutečnost o vývozu předmětného zboží do členského státu EU, bylo by v rozporu s koncentrační zásadou ovládající daňové řízení (§ 115 odst. 4 daňového řádu) vycházející z koncepce důkazního břemene ležícího na daňovém subjektu, aby svou liknavost či opomenutí při prokazování rozhodných skutečností v daňovém řízení daňový subjekt „napravoval“ cestou správní žaloby.*



# MEZE PLNÉ JURISDIKCE V DAŇOVÝCH SPORECH – PROHRA FS

## Rozsudek NSS ze dne 24.3.2016 sp.zn. 7 Afs 17/2016 (Ing. M.P.):

Krajský soud na pokyn Nejvyššího správního soudu provedl doplnění dokazování listinami.  
OFŘ namítalo porušení principu plné jurisdikce.

Důvod proč se nejedná o porušení principu plné jurisdikce

- změna právního názoru v odvolacím řízení
- neseznámení s odlišným právním názorem v rozporu s § 115 DŘ
- překvapivost rozhodnutí o odvolání
- absence liknavosti na straně DS
- porušení práv DS



**Děkuji vám za pozornost.**

**Michal Polák**

[michal.polak@fs.mfcr.cz](mailto:michal.polak@fs.mfcr.cz)