ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **I. K.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 1. 2005, č. j. 29 Ca 17/2003 – 35,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 1. 2005, č. j. 29 Ca 17/2003 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 12. 1. 2005, č. j. 29 Ca 17/2003 - 35, zrušil pro vady řízení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 28. 11. 2002, č. j. FŘ 110/7501/01-0107, kterým byl k odvolání I. K. (dále jen „účastnice“) změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu Brno III. Ze dne 25. 7. 2001, č. j. 118869/01/290913/7882 na daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 tak, že výše dodatečně vyměřené daně v částce 336 956 Kč byla změněna na částku 235 756 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel vzal za základ svého rozhodnutí skutkový stav, který je v rozporu se spisy. Ze spisu vyplývá, že účastnice navrhla, aby byl proveden důkaz výslechem svědků a listinami, ale stěžovatel se těmito návrhy vůbec nezabýval a ani neuvedl, z jakého důvodu navrhované důkazy neprovedl a konstatoval, že žádné důkazní prostředky navrženy nebyly. Ve spisovém materiálu stěžovatele se nenacházel ani protokol sepsaný s účastnicí dne 5. 8. 2002. Krajský soud proto dospěl k závěru, že tvrzení stěžovatele o neunesení důkazního břemene účastnicí neodpovídá skutečnosti, resp. že ze správního spisu vyplývá pravý opak.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. vyjádřil stěžovatel nesouhlas se zrušením svého rozhodnutí a vrácením věci k dalšímu řízení. Poukázal na skutečnost, že předmětem řízení před krajským soudem bylo nejen přezkoumání rozhodnutí o odvolání proti dodatečně stanovené dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 (sp. zn. 29 Ca 17/2003), ale i rozhodnutí o odvolání proti dodatečně stanovené dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 (sp. zn. 29 Ca 16/2003). V podaných žalobách se účastnice domáhala spojení těchto věcí ke společnému projednání. Tato skutečnost byla též důvodem k tomu, že stěžovatel logicky postoupil krajskému soudu spisový materiál správních orgánů týkající se obou zdaňovacích období společně. Na tuto skutečnost krajský soud výslovně (v poznámce k seznamu předloženého spisového materiálu) upozornil. Přesto, že tyto věci spolu skutkově souvisely, nevyhověl krajský soud požadavku účastnice a věci nespojil ke společnému projednání. Stěžovatel se proto musí ohradit vůči tvrzení krajského soudu, že se ve spisovém materiálu nenachází protokol ze dne 5. 8. 2002. Ze správního spisu předloženého krajskému soudu ke sp. zn. 29 Ca 17/2003 zcela evidentně plyne, že protokol o ústním jednání ze dne 5. 8. 2002 byl soudu předložen, resp. mu bylo sděleno, že tento protokol byl zaslán jako součást spisového materiálu k vyjádření k žalobě ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 16/2003. Srozumitelná není též úvaha krajského soudu, z jakého důvodu by se měl uvedený protokol nacházet ve spise odvolacího orgánu, stejně tak jako tvrzení tohoto soudu, že protokol byl sepsán s účastnicí. Protokol totiž nebyl sepsán stěžovatelem, ale správcem daně se zástupcem účastnice P. Ř. Stěžovatel z uvedených důvodů proto dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro jeho nesrozumitelnost. Vadu řízení je třeba spatřovat i v tom, že krajský soud ve věci rozhodl postupem podle § 51 s. ř. s. přesto, že již před tím předvolal účastníky k jednání, které posléze odročil na neurčito. Krajský soud též nesprávně posoudil otázku skutkového stavu, který byl podkladem pro rozhodnutí o odvolání ve správním řízení, když dospěl k závěru, že je v rozporu se spisy. Především vadně dovodil, že účastnice navrhla správním orgánům provedení výslechu svědků a listinných důkazů a že se s těmito návrhy stěžovatel nevyrovnal. Ve skutečnosti totiž tyto svědecké výpovědi a listinné důkazy navrhovala účastnice jako důkazy pouze v řízení, jehož výsledkem bylo dodatečné stanovení daně za kalendářní rok 1997 a nikoli za rok 1998. Byl to proto krajský soud, který vzal za svůj nesprávný skutkový stav věci a přisuzoval účastnici námitky, které neuplatňovala. Z rozhodnutí o odvolání vyplývá, že se stěžovatel vyjadřoval pouze k navržení důkazních prostředků ve věci prokázání fakturace částky 956 263 Kč v roce 1998 v rámci konkrétních akcí odběrateli. Ze spisového materiálu je pak zřejmé, že účastnicí nebyl v průběhu daňového řízení (k prokázání tvrzení, že částka 956 263 Kč byla vyfakturována v roce 1998 v rámci konkrétních akcí odběrateli) navržen žádný důkazní prostředek. Krajský soud tak nejen, že nevycházel z předložených správních spisů, ale zaměnil důkazní prostředky navržené v daňovém řízení za zdaňovací období r. 1997 za návrh důkazních prostředků týkajících se zdaňovacího období roku 1998. Proto se stěžovatel domáhal, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud neshledal námitku stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost ve vztahu k protokolu ze dne 5. 8. 2002 jako právně relevantní. Krajský soud sice pochybil a zaměnil osoby, se kterými byl tento protokol sepsán, neboť podle obsahu správního spisu byl skutečně sepsán nikoliv s účastnicí, ale s jejími zástupci Ing. Z. U. a Ing. P. Ř., ale jelikož se jednalo o zcela zjevné a formální pochybení,

nelze z této skutečnosti dovozovat nesrozumitelnost rozsudku krajského soudu, jakož i to, že by toto pochybení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Nejvyšší správní soud rovněž v postupu krajského soudu podle ustanovení § 51 s. ř. s. neshledal vadu řízení, jež by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Ze spisu vyplývá, že stěžovatel přípisem ze dne 18. 4. 2003 navrhl krajskému soudu, aby ve věci rozhodl bez nařízení jednání. Krajský soud však nařídil ústní jednání na den 11. 1. 2005 a následně účastníkům řízení oznámil, že se jednání nekoná a poté dne 12. 1. 2005 ve věci rozhodl bez jednání. Podle ustanovení § 76 odst. 3 s. ř. s. nejsou-li důvody pro postup podle ustanovení odst. 1 a 2 nebo podle § 51, tj. důvody, při jejichž splnění může soud rozhodnout ve věci bez jednání, nařídí předseda senátu jednání. Nejvyšší správní soud posuzoval, zda postup krajského soudu mohl zkrátit stěžovatele v právu na spravedlivý proces a zda vytýkaná vada řízení dosáhla v posuzované věci takové intenzity, aby byla způsobilá přivodit nezákonnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že bez dalšího nelze dovodit, že se jedná o vadu řízení před soudem, která by mohla sama o sobě mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a jeho zrušení (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Je tomu jednak proto, že sám stěžovatel dne 18. 4. 2003 navrhoval krajskému soudu, aby ve věci rozhodl bez nařízení jednání a jednak proto, že důvodem zrušení rozhodnutí stěžovatele byl důvod ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud však shledal důvodnou námitku stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil otázku skutkového stavu, který byl rozhodný pro rozhodnutí stěžovatele. Podstatné pro dodatečné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 bylo, že stěžovatel neshledal oprávněným požadavek účastnice na snížení základu daně v důsledku toho, že částka 956 263 Kč byla zdaněna již v roce 1997 (§ 23 odst. 4 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že uvedená částka byla zdaněna, protože o tuto předmětnou částku byly zvýšeny výnosy, a to formou aktivace nedokončené výroby k 31. 12. 1997, jak je uvedeno v rozhodnutí stěžovatele o odvolání účastnice týkající se roku 1997. Svůj požadavek na snížení základu daně za rok 1998 účastnice nepodložila důkazními prostředky, a to ani na základě výzvy správce daně, kterými by prokázala, že byla v roce 1998 oprávněna zaúčtovat změnu stavu nedokončené výroby, tedy úbytek nedokončené výroby z roku 1997 jejím ukončením, a tím snížit výnosy a současně tedy i základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998. Aby totiž bylo možno odvolání účastnice vyhovět, musela by předložit, jak ve výzvě ze dne 9. 9. 2002 požadoval správce daně, důkazy, že deklarované mzdové náklady (956 263 Kč) byly v rámci některé konkrétní zakázky v roce 1998 samostatně nebo v rámci fakturace staveb vyfakturovány odběrateli, tj. že v jejím důsledku došlo ke zvýšení základu daně. Jen tak bylo totiž možno prokázat změnu stavu vykázané nedokončené výroby. Účastnice však tyto důkazy nepředložila a tím neprokázala své tvrzení, že by v roce 1998 vyfakturovala náklady (mzdové) uskutečněné v roce 1997 ve výši 956 263 Kč. Za tohoto stavu nebylo možno, resp. bylo vyloučeno, aplikovat ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 1998 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a snížit účastnici základ daně za zdaňovací období roku 1998. Stěžejní pro rozhodnutí správních orgánů tak bylo prokázání úbytku nedokončené výroby z roku 1997, resp. souvztažnosti mezi výnosy v roce 1998 a náklady uskutečněnými v roce 1997.

Krajský soud dovodil nedostatečně zjištěný skutkový stav věci z doplnění odvolání ze dne 2. 8. 2002, protokolu ze dne 5. 8. 2002, jakož i sdělení k výzvě správce daně ze dne 9. 9. 2002 s tím, že k prokázání správnosti stanovení daně z příjmů za rok 1998 ve správné výši navrhla účastnice stěžovateli provedení důkazu výslechem svědků a listinami.

Tak tomu ale není, protože ze správního spisu vyplývá, že návrhy na doplnění dokazování se netýkají zdaňovacího období roku 1998, ale jen zdaňovacího období roku 1997. Stěžovatel zcela oprávněně po účastnici požadoval, aby doložila a prokázala úbytek nedokončené výroby z roku 1997, resp. souvztažnosti mezi výnosy v roce 1998 a náklady uskutečněnými v roce 1997. Na jeho výzvu obsahující také požadavek, aby prokázala jí tvrzené skutečnosti, tj. v rámci jakých staveb byla částka 956 263 Kč v roce 1998 vyfakturována odběrateli, účastnice reagovala tak, že se jedná o částku mzdových nákladů, jak bylo uvedeno v doplnění odvolání ze dne 1. 8. 2002. O tento poukaz však nelze právní závěr krajského soudu opřít. Doplnění odvolání ze dne 1. 8. 2002 se týkalo jak doplnění odvolání proti platebnímu výměru č. j. 101000514 (dodatečně stanovená daň za rok 1997), tak i doplnění odvolání proti platebnímu výměru č. j. 101000515 (dodatečně stanovená daň za rok 1998). Účastnice však v jí vymezené části doplnění odvolání týkající se zdaňovacího období roku 1998, krajským soudem dovozovaný návrh důkazních prostředků (např. svědeckých výpovědí I. K., P. T. a dalších 12 zaměstnanců, J. S., J. B. či K. P.) neučinila. Účastnice totiž brojila pouze proti části z celkově dodatečně stanovené daně za rok 1998, a to proti částce ve výši 85 460 Kč, přičemž jí v tomto rozsahu bylo stěžovatelem zcela vyhověno. Návrh na doplnění dokazování byl sice zčásti v tomto podání obsažen, ale pouze v části týkající se odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 1997. Návrh důkazních prostředků, jež by bylo možno vztáhnout k částce 956 263 Kč, nevyplývá ani z protokolu ze dne 5. 8. 2002. Z uvedených úkonů též nevyplývá, jak mylně dovodil krajský soud, že by k prokázání správnosti dodatečně stanovené daně z příjmů fyzických osob za rok 1998 byly skutečně navrženy k provedení i listinné důkazy – mzdová evidence, stavební deníky a výplatní pásky zaměstnanců. Nejvyšší správní soud proto neakceptuje závěr krajského soudu, že stěžovatel při svém rozhodování vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, neboť z předloženého spisového materiálu takový závěr učinit nelze. Krajský soud totiž evidentně zaměnil důkazní prostředky navržené účastnicí týkající se zdaňovacího období r. 1997 za návrh důkazních prostředků týkajících se zdaňovacího období roku 1998.

Nejvyšší správní soud shledal opodstatněným i nesouhlas stěžovatele s konstatováním krajského soudu o tom, že mu nebyl k jeho požadavku předložen se správním spisem i protokol ze dne 5. 8. 2002. Je skutečností, že stěžovateli byla krajským soudem mimo jiné uložena povinnost předložit správní spis zn. FŘ 110/7501/01-0107 včetně spisu správního orgánu I. stupně. Jestliže však z předloženého správního spisu zcela evidentně plyne, že bylo krajskému soudu sděleno, že tento protokol byl zaslán jako součást spisového materiálu k vyjádření k žalobě ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 16/2003, bylo by přepjatým formalismem činit z tohoto nedostatku vadu, v důsledku níž by bylo třeba napadené rozhodnutí zrušit, zejména když obě věci (sp. zn. 29 Ca 16/2003 a sp. zn. 29 Ca 17/2003), jež spolu skutkově souvisí, rozhodoval jeden a tentýž senát krajského soudu.

V dalším řízení je třeba, aby se krajský soud v mezích žalobních bodů zabýval podstatou věci, tj. přezkoumal a posoudil rozhodnutí stěžovatele z hlediska věcné argumentace účastnice týkající se dodatečně stanovené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998, tedy zda účastnice prokázala, že částka 956 263 Kč (nedokončená výroba v roce 1997) byla v roce 1998 řádně vyfakturována a zvýšila základ daně, což by opravňovalo k aplikaci ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Krajský soud si také pro své rozhodnutí od stěžovatele vyžádá doplnění předloženého spisového materiálu. Nelze totiž akceptovat, aby soudu byly k rozhodnutí ve věci předloženy nejen neautorizované kopie, ale i kopie neúplné (např. zpráva o daňové kontrole č. j. 58426/01/290932/4172). Z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné

a právními závěry na straně druhé. Musí z něj být i patrno, v případě nesouhlasu s argumenty účastníků, proč nepovažoval za důvodnou argumentaci toho kterého účastníka řízení.

Se zřetelem k uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

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

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí 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 30. listopadu 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu