



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉ NEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **A. K.**, zastoupeného JUDr. Kateřinou Tomkovou, advokátkou se sídlem Lesnická 52, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2005, čj. 432/04/FŘ 130, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2006, čj. 31 Ca 77/2005 - 50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2006, čj. 31 Ca 77/2005 - 50, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 2. 2005, čj. 432/04/FŘ 130, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu Brno III (správce daně) ze dne 12. 11. 2003, čj. 189113/03/290912/5649, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2003 ve výši nadměrného odpočtu 4484 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 11. 12. 2006, čj. 31 Ca 77/2005 - 50, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížných důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel především namítl, že ze srovnání obsahu podané žaloby a žaloby rekapitulované soudem v odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmá jejich odlišnost. Z dalšího textu odůvodnění rozsudku pak vyplývá, že se krajský soud nezabýval konkrétními žalobními body a také neuvedl, proč neprovedl výslech navrhovaného svědka. Krajský soud tedy zkoumal žalobou napadené rozhodnutí z jiných než žalobních důvodů.

Dále stěžovatel polemizoval se závěry krajského soudu o nedostacích výzvy správce daně k odstranění pochybností. Zpochybnil i závěr krajského soudu o pochybnostech žalobce,

zda byla daň vyměřena podle pomůcek nebo dokazováním s tím, že nelze zjistit, na základě jakých důkazních prostředků byla daň vyměřena. Krajský soud pouze konstatoval, že žalobci nemůže být vytýkáno neunesení důkazního břemene, neboť daňové řízení nebylo vedeno v souladu se zákonnými zásadami a důkazy nebyly provedeny v souladu se zákonem. V této souvislosti však krajský soud neupřesnil, v čem spatřuje zmíněná pochybení stěžovatele. V části odůvodnění napadeného rozsudku týkající se hodnocení úkonu žalobce jako zastřeného [§ 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)] krajský soud podle stěžovatele nekonkretizoval, se kterým důkazem nebyl žalobce seznámen, resp. ke kterému důkazu mu bylo upřeno právo se vyjádřit.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Z porovnání obsahu žaloby založené v soudním spisu a jejího obsahu zrekapitulovaného krajským soudem v odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že se tyto obsahy navzájem liší.

V rekapitulační části napadeného rozsudku není uvedena žalobní námitka označená I., podle níž správce daně bez řádného odůvodnění neakceptoval částku za vývoz služeb ve výši 7 000 000 Kč (strana 3 část II. bod 3. žaloby). V rozsudku není uvedena ani žalobní námitka označená III., podle níž byl postup správce daně v průběhu vytýkacího řízení, požadující doložení využitelnosti zakoupeného know-how, v rozporu s § 2 odst. 1 obchodního zákoníku (strana 3 část II. bod 3.). V rekapitulační části napadeného rozsudku je naopak citována žalobní námitka, že *„Při svém rozhodování správce daně nezohlednil skutečnost, že prodejem zboží třetí osobě bylo naplněno ustanovení § 19 zákona o dani z přidané hodnoty, když daňový subjekt uskutečnil zdanitelné plnění související s jeho nákupem. Skutečnost, že došlo k nakoupení zboží, nebyla nikdy předmětem pochybností správce daně. Přestože daňový subjekt doložil veškeré skutečnosti rozhodné pro stanovení daně, vydal správce daně platební výměr, v němž nově stanovil daň podle pomůcek.“*, která nemá oporu v textu žaloby založené v soudním spisu.

Nejvyšší správní soud připomíná, že ne každé procesní pochybení krajského soudu je důvodem ke zrušení jeho rozhodnutí. Takovým důvodem je pouze vada řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. např. rozsudek ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 102/2005 - 65, www.nssoud.cz). Nepřesná rekapitulace žalobních námitek krajským soudem nemá bez dalšího vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Této intenzity může nepřesná rekapitulace žaloby dosáhnout např. v kontextu toho, že se krajský soud nevypořádá se všemi žalobními body nebo naopak přezkoumá napadené správní rozhodnutí nad rámec žalobních bodů.

V posuzované věci z porovnání obsahu žaloby a napadeného rozsudku vyplývá, že se krajský soud nevypořádal se všemi řádně uplatněnými žalobními námitkami.

Krajský soud nejen opomněl uvést v rekapitulační části rozsudku, ale také vypořádat, námitku, že správce daně bez řádného odůvodnění neakceptoval částku za vývoz služeb ve výši

7 000 000 Kč a námitku, že byl postup správce daně v průběhu vytykácího řízení v rozporu s § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Krajský soud se dále nevypořádal s námitkou, že stěžovatel nezákonně získal informace o pohybu na účtech zahraničních osob, které byly v napadeném rozhodnutí v rozporu s § 24 daňového řádu zpřístupněny třetím osobám, jakkoliv tuto námitku krajský soud neopomněl uvést v rekapitulační části.

Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že pokud žalobce v řízení před krajským soudem uplatnil námitky, s nimiž se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevypořádal, je takový rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudky ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74, www.nssoud.cz, a ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS).

Z žaloby dále vyplývá, že žalobce k prokázání svých tvrzení navrhl provedení důkazu mj. „*výslechem účastníků řízení, kde bude jako svědek slyšen i Ing. T. ...*“. Krajský soud rozhodl v posuzované věci bez jednání, navržený důkaz výslechem označeného svědka tedy neprovedl. V napadeném rozsudku se však k neprovedení navrženého důkazu nijak nevyslovil, rozhodnutí o provedení nebo zhodnocení nepotřebnosti navrženého důkazu není zjevné ani z jiné části soudního spisu. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné. Ve smyslu citovaného ustanovení je tedy pouze na úvaze soudu, které z navržených důkazů provede. Soud se nicméně musí s veškerými procesními návrhy účastníků řízení, včetně návrhů na provedení důkazu, řádným procesním způsobem vypořádat. Pokud se krajský soud rozhodl navržený důkaz (výslech svědka Ing. T.) neprovést, byl povinen nadbytečnost takového úkonu řádně odůvodnit a neučinil-li tak, zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2006, čj. 8 As 23/2005 - 85, a 8 As 59/2005 - 57, www.nssoud.cz].

Dále krajský soud v napadeném rozsudku (strana 3 odstavec druhý) uvedl, že „*Zásadní v žalobě uplatněná námitka, že se žalovaný v odvolacím řízení nevypořádal s námitkou uplatněnou žalobcem již v odvolání, týkající se nedostatků výzvy správce daně k odstranění pochybností, je důvodná.*“.

Ze správního spisu ovšem vyplývá, že žalobce v odvolání proti platebnímu výměru námitku ohledně nedostatků výzvy správce daně k odstranění pochybností podle § 43 daňového řádu neuplatnil.

Krajský soud se rovněž zabýval tím, zda výzva správce daně k odstranění pochybností podle § 43 daňového řádu ze dne 20. 6. 2003 splňuje zákonné požadavky. Shledal přitom, že tato výzva zákonným požadavkům neodpovídá. Krajský soud uzavřel, že „*Žalobci nelze vytýkat, že požadavkům správce daně nevyhověl, jestliže předmětná výzva neobsahuje sdělení konkrétních pochybností o správnosti, pravdivosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, neobsahuje ani jednoznačně a srozumitelně vyjádřené konkrétní pochybnosti, které prvostupňový správce daně má a z výzvy neplyne, které konkrétně vyslovené pochybnosti má žalobce vysvětlit nebo vyvrátit, neboť správce daně žádné konkrétní důvody neformuloval.*“

Nejvyšší správní soud však ze soudního spisu zjistil, že v něm nejsou založeny výzvy ze dne 20. 6. 2003, čj. 119004/290540/5649, a ze dne 15. 9. 2003, čj. 160780/03/290540/6487, které měly být podle stěžovatelem přiloženého seznamu součástí postoupené části správního spisu. Ze soudního spisu ovšem zároveň nevyplývá, že by krajský soud po vynesení rozsudku jakékoliv části správního spisu žalovanému vrátil a lze se tedy důvodně domnívat, že tyto výzvy nebyly v době rozhodování krajského soudu součástí spisů, z nichž krajský soud vycházel. Ze soudního spisu ovšem i dále vyplývá, že krajský soud rozhodoval bez úplného spisového materiálu. Stěžovatel po výzvě předložil krajskému soudu část správního spisu s tím, že zbývající

část správního spisu byla již soudu předložena k sp. zn. 30 Ca 262/2003 a 30 Ca 263/2003. Ze soudního spisu přitom nelze dovodit, že si krajský soud před rozhodnutím v posuzované věci zajistil zbývající část správního spisu. Toto procesní pochybení krajského soudu představuje vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a Nejvyšší správní soud k ní přihlédl z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud v napadeném rozsudku (strana 4 odstavec druhý) uvedl, že *„Nelze rovněž odblédnout od skutečnosti, že v předmětných výzvěch prvostupňový správce daně upozornil žalobce, že v případě neodstranění pochybností je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Jak vyplývá z obsahu odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, žalobce měl v průběhu řízení pochybnosti o tom, že daň byla stanovena dokazováním, když vycházel z toho, že byla stanovena na základě pomůcek. Byla-li daň z přidané hodnoty v příslušném zdaňovacím období vyměřena dokazováním, pak nelze zjistit, na základě jakých důkazních prostředků se tak stalo, které z nich správce daně osvědčil jako důkaz a které nikoliv a jaké důkazní prostředky vůbec měl správce daně k dispozici a které z nich jako důkaz použil.“*

Z této části odůvodnění napadeného rozsudku není zcela zřejmé, k jakému právnímu hodnocení krajský soud dospěl a zda se přiklonil k pochybnostem žalobce v odvolání o způsobu stanovení daně. Ostatně, lze poukázat i na skutečnost, že tato odvolací námitka již nenalezla další odraz v žalobě. Závěr krajského soudu, že *„Byla-li daň z přidané hodnoty v příslušném zdaňovacím období vyměřena dokazováním, pak nelze zjistit, na základě jakých důkazních prostředků se tak stalo, ...“* pak nesplňuje bez dalšího zákonem stanovené požadavky na určitost soudního rozhodnutí a závěry krajského soudu nejsou v této části odůvodnění napadeného rozsudku jednoznačné. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že rozsudek krajského soudu je i v této části nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Dále krajský soud v napadeném rozsudku (strana 4 odstavec třetí) uvedl, že *„Daňový subjekt však musí mít možnost v daňovém řízení své právo uplatnit a vyjádřit se ke všem relevantním skutečnostem, předkládat důkazy a právně a skutkově argumentovat. Žalobci nemůže být vytýkáno neunesení důkazního břemene, jestliže daňové řízení není vedeno v souladu se zákonnými zásadami a důkazy (svědecká výpověď, místní šetření) nejsou prováděny v souladu se zákonem.“*

Nejvyšší správní soud shledal důvodnou kasační námitku, že z odůvodnění této části napadeného rozsudku není patrné, v čem soud spatřuje zmíněná pochybení. Při posouzení nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů vyšel Nejvyšší správní soud i ze své ustálené judikatury (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, přičemž se musí jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. V posuzované věci krajský soud žádným způsobem neupřesnil, jaké právo správce daně znemožnil žalobci v daňovém řízení uplatnit, jakým postupem mu znemožnil vyjádřit se ke všem relevantním skutečnostem či předkládat důkazy a argumentovat. Krajský soud neuvedl, které zákonné zásady a jakým způsobem byly v předmětných řízeních porušeny a která zákonná ustanovení byla při provádění důkazů porušena. Citovaný závěr krajského soudu je prost jakéhokoliv odůvodnění. Z napadeného rozsudku není zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, jaký skutkový stav vzal za zjištěný a pod které právní normy jej podřadil. Kasační stížností napadený rozsudek je proto třeba ve zmíněné části považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Krajský soud v napadeném rozsudku (strana 5 odstavec první) rovněž uvedl, že *„Hodnotil-li správce daně právní úkon žalobce jako úkon zastřený, pak bude na něm prokázat, jaká byla*

skutečná vůle jednajících stran, co účastníci předmětného právního vztahu ve skutečnosti chtěli projevit, když podle přesvědčení správce daně předstírali ve skutečnosti něco jiného. (...) pokud však v průběhu daňového řízení předložené smlouvy u správce daně pochybnosti vyvolaly a ten se v napadeném rozhodnutí dovolává ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, pak své závěry o skutečném úmyslu jednajících stran neopřel správní orgán o dostatečně právně významná skutková zjištění. S důkazy, o něž se rozhodnutí opírá, musí být žalobce v řízení seznámen a nesmí mu být upřeno právo vyjádřit se ke všem relevantním skutečnostem.“

Podle § 2 odst. 7 daňového řádu se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřené stavem formálně právním a liší se od něho. Z rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že stěžovatel se důvody, pro něž posoudil předmětné úkony žalobce jako zastřené podle citovaného ustanovení, zabýval a shrnul je především na straně 7 napadeného správního rozhodnutí. Pokud krajský soud za této situace dovodil, že stěžovatel své závěry o skutečném úmyslu jednajících stran neopřel o dostatečně právně významná skutková zjištění, pochybil.

Nejvyšší správní soud přisvědčil i námitce, podle níž krajský soud nijak neupřesnil, se kterým konkrétním důkazem nebyl žalobce seznámen, resp. ke kterému konkrétnímu důkazu mu bylo upřeno právo se vyjádřit. Rozsudek krajského soudu je z uvedených důvodů nepřezkoumatelný i v této části [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Krajský soud konečně v napadeném rozsudku (strana 5 odstavce druhý) uvedl, že „Pouze pro úplnost nutno zmínit, že v průběhu řízení byla vznesena námitka podjatosti správce daně. O podjatosti a návrhu na vyloučení pracovníka správce daně z daňového řízení mělo být rozhodnuto dne 9. 4. 2003, rozhodnutím čj. 79291/03/290040/5329. Tato skutečnost vyplývá z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Originál rozhodnutí zmiňovaného v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, však předložený správní spis neobsahuje.“

Z citovaného textu není zřejmé, jaké právní závěry krajský soud z takto zjištěného skutkového stavu vyvodil. Rozsudek krajského soudu tedy není ani v této části odůvodněn. Nejvyšší správní soud pak podotýká, že v kopii správního spisu předložené stěžovatelem Nejvyššímu správnímu soudu je rozhodnutí o námitce podjatosti a návrhu na vyloučení pracovníka správce daně Ing. M. M. z daňového řízení založeno.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek proto zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. srpna 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu