



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Ing. P. V.**, bytem Baškirská 1405/3, Praha 10 - Vršovice, zastoupeného advokátem JUDr. Dušanem Divišem, se sídlem AK Ulrichovovo nám. 737, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, ze dne 22. 2. 2007, č. j. 31 Ca 79/2006 - 99,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 2. 2007, č. j. 31 Ca 79/2006 - 99 **se z r u š u j e** a věc **se mu v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 2. 2006, č. j. FŘ 1841/110/2005-Ce, bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Broumově ze dne 11. 7. 2003, č. j. 27106/03/244970/2866, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 831 564 Kč.

Výše uvedené rozhodnutí žalovaného napadl žalobce dne 27. 3. 2006 žalobou, která byla shora citovaným rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, jako nedůvodná zamítnuta.

Žalobce (dále „stěžovatel“) podává kasační stížnost z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí,

nesprávného posouzení právní otázky soudem a pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu; uplatňuje tak stížní důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

Stěžovatel nesouhlasí s právním posouzením žalobní námitky, týkající se plnění předmětu zprostředkovatelské smlouvy a nezohlednění skutečností obsažených ve spise finančních orgánů, zejména pak výpověď svědka Ing. S. a také výpovědi dalších svědků. Všichni tito svědkové potvrzují, že stěžovatel prováděl činnosti, za které dostal zaplacen prostřednictvím Ing. S., kterému zadával provedení prací. Ten skutečnost, že pro stěžovatele prováděl úkony, potvrdil při svém výslechu na FÚ v Broumově dne 16. 3. 2005. Na základě uvedeného nelze učinit závěr o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno co do vykonání činností, které mu byly fakturovány a které si uplatnil ve výdajích. Krajský soud pak setrvává na stanovisku, které dle stěžovatele může vyplývat pouze z první výpovědi Ing. S. dne 12. 3. 2003, kterou krajský soud správně hodnotí jako nelegální. Již z toho je patrné, že v průběhu řízení došlo k procesním vadám, které pak vyústily v nezákonný postup správního orgánu a skončily nezákonným rozhodnutím.

Dle stěžovatele se krajský soud nevypořádal s rozpory ve výpovědích klíčového svědka Ing. S. Tento svědek nebyl před soudem vyslechnut, přestože to stěžovatel navrhl a přestože právě tento svědek může objasnit zda a jakým způsobem byly činnosti pro zájemce vykonávány.

Krajský soud se dle názoru stěžovatele nezabýval ani dalšími důkazy, na které stěžovatel poukazoval, např. p. P. uvedl ve své výpovědi ze dne 14. 5. 2003, že se stěžovatelem uzavřel zprostředkovatelské smlouvy a na základě smluv předával stěžovateli informace. Stěžovatel mu zajišťoval plnění požadovaných činností. Uvedený svědek nemohl vyloučit, že by stěžovatel používal ke zprostředkování i jiné osoby. Provedení prací potvrdila i pí Z. O těchto důkazech soud v odůvodnění rozsudku nehovoří a neuvádí, proč je nevzal v úvahu.

Krajský soud uzavřel, že stěžovatel nedoložil důkazy skutečnost, že činnosti, které byly předmětem zprostředkovatelských smluv, skutečně provedl. Stěžovatel uvádí, že v řízení bylo finančními orgány požadováno předložení listinných důkazů. To je, dle názoru stěžovatele, v řadě případů nemožné, neboť komunikace mezi účastníky smluvních vztahů probíhala ústně nebo faxem, přičemž listinná podoba komunikace se nezachovala. Obsah komunikace mezi účastníky smluvních vztahů je možno prokázat jejich výslechy, žalovaný ani soud k jejich výpovědím vůbec nepřihlédl.

Dle stěžovatele se krajský soud také vůbec nezabýval jeho námitkou, že žalovaný řádně neodůvodnil, proč přihlédl pouze k některým důkazům. Namítá, že se žalovaný ani soud nezabývaly rozpory ve výpovědi Ing. S. (12. 3. 2003 a 16. 3. 2005) a neporovnávaly je s výpověďmi ostatních svědků. V odůvodnění pak soud ani žalovaný neuvedl proč přikládají váhu pouze listinným důkazům a z jakého důvodu neberou v potaz výpovědi svědků. K hodnocení otázky samotného provedení činností pak stěžovatel poukazuje na skutečnost, že veškeré výdaje spojené s vyplacením provize Ing. S. řádně zanesl do svého účetnictví, stejně tak má Ing. S. tyto částky zahrnuty do svých příjmů. Žalovaný tak nesplnil povinnosti vyplývající z ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a stěžovatelem namítané skutečnosti se snaží vyvrátit pouze svými domněnkami a myšlenkovými konstrukcemi o fiktivnosti smluvních vztahů. Stěžovatel uvádí, že nebylo ze strany žalovaného vyjádřeno se k námitkám z odvolání ze dne 26. 8. 2003 a 15. 12. 2004, zejména pak k námitce, že se jedná o vícenásobné zdanění, neboť stěžovateli bylo uloženo uhradit nedoplatek na dani, který Ing. S. státu řádně splácí. Žalovaný tak porušil zásadu uvedenou v ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť byl při

rozhodování povinen hodnotit každý důkaz jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti, přitom přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

V poslední řadě stěžovatel namítá, že krajský soud sice délku řízení před finančními orgány označuje za dlouhou, konstatuje, že bylo postupováno v rozporu s nařízením ministerstva financí, tyto okolnosti však nehodnotí jako porušení práv stěžovatele v takové intenzitě, aby měly za následek nezákonnost vydaných rozhodnutí. V daném případě, dle stěžovatele byla překročena prekluzivní lhůta k vyměření daně stanovená ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 12. 6. 2002 a prekluzivní lhůta počala běžet od 1. 1. 2003. Běh této lhůty pak měl skončit k poslednímu dni roku 2005 a do této lhůty mělo být pravomocně rozhodnuto správním orgánem, v tomto případě Finančním ředitelstvím v Hradci Králové. To však rozhodlo v případě daně z příjmů až dne 9. 2. 2006. Stěžovatel byl tak zkrácen na svých právech dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 a č. j. 2 Afs 69/2004 - 52 a uvádí, že krajský soud měl k prekluzi přihlídnout z moci úřední. Navrhuje proto, aby rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na odůvodnění svého rozhodnutí a trvá na závěrech v něm uvedených. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel uplatňuje důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) , b) a d) s. ř. s. - nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, vady řízení spočívající v nesprávně zjištěném skutkovém stavu a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

Prvotní je v dané věci námitka nepřezkoumatelnosti, neboť v případě její důvodnosti by nebylo třeba vážit již další kasační námitky. Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že krajský soud v řízení o žalobě neprovedl důkazy stěžovatelem navržené – konkrétně výslech Ing. S.

Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, z něhož nelze seznat o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo o věci rozhodnuto, rozhodnutí zkoumající správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), rozhodnutí jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, rozhodnutí neobsahující vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné atd. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Z hlavy páté Listiny základních práv a svobod vyplývá obecný požadavek, podle něhož jsou soudy povinny svá rozhodnutí řádně zdůvodnit. Absence řádného odůvodnění napadeného rozhodnutí tak vede k nepřezkoumatelnosti; takové rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené

právo na spravedlivý proces (rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 21. 10. 2004 č. j. II. ÚS 686/02, www.nalus.usoud.cz)

Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede.

V případech, kdy soud bude opakovat důkazy, které byly již uplatněné v předchozím řízení, tyto důkazy zhodnotí, vyjádří úvahu o správnosti či nesprávnosti hodnocení důkazů správním orgánem. Bude-li soud dokazování doplňovat, tzn. provádět důkazy nové, v předchozím řízení neprovedené, musí dbát především toho, aby jím prováděné důkazy směřovaly ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu. Co se týče dokazování je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu založeném na zásadě materiální pravdy.

V předmětné věci probíhalo daňové řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 31 odst. 9 citovaného zákona leží v tomto správním řízení důkazní břemeno na stěžovateli, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. Předmětem důkazního řízení bylo prokázání, zda částka ve výši 2 652 000 Kč může být pro účely daně z příjmů uznána jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tato částka byla stěžovatelem deklarována jako provize vyplacená Ing. S. za zprostředkovatelskou činnost na základě uzavřených smluv o zprostředkování. Správce daně I. stupně v rámci daňové kontroly vyzval stěžovatele k prokázání uskutečnění předmětných činností vykonávaných Ing. S. Stěžovatel v rámci daňové kontroly popsal činnost, kterou měl jmenovaný vykonat a v odpovědi ze dne 24. 9. 2002 uvedl, že veškerá jednání probíhala osobně, telefonicky nebo mailem, avšak žádné písemné záznamy z těchto jednání nemá. Stěžovatelem byla předložena řada listin (cenové a sortimentní nabídky s technickými údaji na izolace střešních pláštů spol. IZOLEX HK, s. r. o., mandátní smlouva se spol. Makler Service Bohemia International, s. r. o. na činnost směřující k uzavírání smluv v oblasti pojištění, stavebního spoření, investičních fondů, penzijních fondů, bankovníctví a nemovitostí, analýzy kapitálového trhu a trhu pojištění v ČR a další). Žalovaným a následně i krajským soudem bylo konstatováno, že z těchto listin nijak neplyne, že by je zpracoval právě Ing. S. a samotné tvrzení stěžovatele o způsobu předmětného plnění provedení prací Ing. S. neprokazuje.

Jak uvedl krajský soud ve svém odůvodnění, za věrohodný důkaz prokazující provedení prací nebylo možno považovat ani svědeckou výpověď Ing. S. ze dne 16. 3. 2005. Žalovaným byly hodnoceny obě svědecké výpovědi tj. ze dne 12. 3. 2003 (kdy vypověděl, že předmětné činnosti nevykonával sám, ale tyto činnosti pro něj vykonávala spol. KVATERN Přerov, s. r. o. a dále uvedl, že není odborníkem v oblasti kapitálového pojištění, analýzy a průzkumy kapitálových trhů akcií a dluhopisů) a výpověď ze dne 16. 3. 2005 (kdy svědek naopak vypověděl, že veškeré činnosti pro stěžovatele vykonával sám). Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl o prvním výsledku jmenovaného svědka včas uvědoměn, krajský soud uvedl, že nelze připustit získání důkazu svědeckou výpovědí bez současného dodržení všech zákonných procesních pravidel a z uvedeného důvodu ani nelze považovat svědeckou výpověď ze dne 12. 3. 2003 za řádně získaný důkaz. Krajský soud rovněž uvedl, že se sice žalovaný nadbytečně podrobně zabýval

hodnocením první svědecké výpovědi jako důkazu, ale porovnáním obou výpovědí svědka mohl a správně i vyhodnotil závěr o nedůvěryhodnosti svědka, který byl schopen o stejné situaci vypovídat zcela rozdílně.

Správní soud je při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí povinen posoudit a zhodnotit, zda správní orgán dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Dojde-li k závěru, že je potřebné a účelné, aby sám provedl dokazování, neboť není jen vázán skutkovým stavem, jak jej správní orgán zjistil, provede dokazování při jednání.

Podstatou řízení před krajským soudem v dané věci tedy bylo posouzení, zda žalovaný správně zhodnotil, že pro účely daně z příjmů stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení a neobdržel faktické plnění z uzavřených zprostředkovatelských smluv. Ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatel na výzvu krajského soudu ze dne 29. 3. 2006 ve smyslu ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.) přípisem ze dne 2. 5. 2006 požadoval projednání věci při nařízeném jednání a současně navrhoval provedení důkazu svědeckou výpovědí Ing. S. Z protokolu o jednání před soudem ze dne 15. 2. 2007 však nevyplývá, že by soud dospěl k závěru o tom, že dokazování nebude prováděno, neboť není nezbytné pro rozhodnutí soudu; neprovedení navrženého důkazu krajský soud nikterak neospravedlnil, a to ani v odůvodnění napadeného rozsudku. Za situace, kdy otázka, zda stěžovatel unesl či nikoli důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností stran naplnění zprostředkovatelských smluv, byla ve věci dokazování stěžejní, bylo proto, dle názoru Nejvyššího správního soudu, povinností krajského soudu zabývat se návrhem na výslech tohoto svědka, tím spíše existovaly-li vedle sebe dvě rozdílné svědecké výpovědi, přitom ta z nich, která svědčila v neprospěch stěžovatele, nemohla být jakožto důkaz osvědčena, neboť byla provedena v rozporu s ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

Jak je již výše uvedeno, má soud bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo je však nezavazuje povinností odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií a odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. Žádný z těchto argumentů však napadený rozsudek ani protokol z jednání neobsahuje.

Z rozsudku napadeného kasační stížností nevyplývá, zda se v předmětné věci jednalo o důkaz, jehož opětovné provedení v řízení před soudem by bylo neúčelné, přestože stěžovatel takový postup krajskému soudu navrhl, nebo se jedná o důkaz, který není způsobilý tvrzené skutečnosti potvrdit anebo který, vzhledem ke skutkovým pochybnostem, před soudem proveden být měl. Za situace, kdy bylo stěžovatelem požadováno jednání za současného návrhu na provedení důkazu výslechem svědka Ing. S., bylo povinností soudu se tímto návrhem zabývat a jeho případné odmítnutí zdůvodnit. Uvedené povinnosti však krajský soud nedostál a jeho rozhodnutí je tak v této části nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud se proto již dalšími námitkami stěžovatele nezabýval.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové nepřezkoumatelným pro nedostatek odůvodnění, a proto jej postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

Krajský soud v Hradci Králové je v dalším řízení, v němž se přesvědčivým způsobem náležitě vypořádá s otázkou navrhovaného provedení důkazu, vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. dubna 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu