



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **M. K.**, zastoupeného JUDr. Blankou Faltýnkovou, advokátkou se sídlem v Praze 3, nám. W. Churchilla 2, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2007, č. j. 11 Ca 306/2006 – 88,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2007, č. j. 11 Ca 306/2006 – 88, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 24. 4. 2007, č. j. 11 Ca 306/2006 – 88, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 3. 7. 2006, č. j. 5590/06-110, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Benešově (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 9. 2005, č. j. 81204/05/021910/165, jímž mu byla dodatečně vyměřena na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 daňová ztráta ve výši -176 313 Kč. Městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel v řízení před správními orgány nepředložil žádné důkazy o tom, že firma O., spol. s r. o. (dále jen „dodavatel“) pro něho vykonal v roce 2003 stavební práce na malé vodní elektrárně Z. Z tohoto důvodu neprokázal, že by částka ve výši 176 313,40 Kč, uhrazená na základě faktur dodavatele, byla daňově uznatelným výdajem. Pokud stěžovatel uváděl, že uzavřel ústní smlouvu na zemní práce na malé vodní elektrárně v celkové hodnotě 1 500 000 Kč, je jeho odpovědností, že se v daňovém řízení ocitl v situaci, kdy toto své tvrzení nebyl schopen prokázat. Okolnost, že jím předložené důkazní prostředky nerozptýlily pochybnosti správních orgánů sama o sobě neznamená, že by tyto orgány postupovaly v rozporu s ustanovením § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Pokud jde o listinné důkazy předložené městskému soudu při jednání a tvrzení stěžovatele, jedná se zčásti o okolnosti (nakládání s dotací), které nebyly předmětem tohoto soudního přezkumu ve vztahu k napadenému rozhodnutí. V dalším se pak jedná pouze o část sporných skutečností, které také nesvědčí tomu, že stěžovatel hradil finanční prostředky dodavateli právě za sporné práce na

vodním díle. Městský soud i v případě předloženého protokolu Policie České republiky v B. zdůraznil, že v kontextu ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází při přezkoumávání správních rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Stěžovatelem nově uváděné skutečnosti v posuzované věci proto nemají vliv jak na závěr finančního ředitelství, tak ani závěr soudu o nedůvodnosti podané žaloby.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V ní stěžovatel namítal, že není v souladu s ustanovením § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků právní závěr městského soudu o tom, že neunesl důkazní břemeno, který je nadto i ve faktickém a logickém rozporu se skutečností. Poukázal zejména na okolnost, že došlo k úhradě vykazovaných prací, resp. že platba nebyla odmítnuta, a že soupis prací na fakturách odpovídá skutečnosti. Vyfakturovaným pracím rovněž odpovídá i ve znaleckém posudku popsany rozsah škod na malé vodní elektrárně Z. Naopak rozsah provedených zemních prací (vykopání 860 m³ zeminy) v žádném případě neodpovídá množství provedených prací na rodinném domku v Č., který vyžadoval pouze terénní úpravy v rozsahu cca 180 m³. Městský soud bagatelizoval jeho obsáhlé výtky vůči vadám řízení před správními orgány a navíc se jimi vůbec nezabýval. Jde především o namítaná porušení ustanovení § 2 odst. 1, 2, 3 a 8, § 12 odst. 2 až 4, § 16 odst. 4 písm. b), d) a e), § 31 odst. 2, 3, 4 a 8 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Vyjádřil také nesouhlas s postupem městského soudu, který nepřihlédl k důkazům, jenž předložil při jednání, zpochybňujícím věrohodnost svědka Z. O. (protokol ze dne 6. 9. 2006 sepsaný orgánem Policie České republiky v B. ve spojení s protokolem správce daně ze dne 20. 4. 2006). V důsledku těchto pochybení městský soud přezkoumal rozhodnutí finančního ředitelství zcela účelově a formálně. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznilo, že stěžovatel přes výzvu správce daně nepředložil žádné důkazní prostředky ke zpochybnění výpovědi svědka. Důkazní povinnosti stěžovatele nezbavuje ani jeho tvrzení, že smlouva nebyla uzavřena v písemné formě. Provedení uvedených prací dodavatelem neprokazují znalecké posudky, ani při jednání soudu předložený protokol sepsaný orgánem Policie České republiky. Hodnocení důkazů jak správními orgány, tak i městským soudem bylo proto v souladu se zákonem. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že se městský soud vůbec nezabýval jeho žalobními námitkami směřujícími vůči nezákonnému postupu správních orgánů. Implicitně tak opřel kasační stížnost vedle důvodů podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. též o důvod podřaditelný pod písm. d) citovaného ustanovení, resp. namítal i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud se ve svých rozhodnutích opakovaně zabýval vymezením vad řízení, které mají za následek nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů. Tak např. v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zaujal názor, že „Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka

považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“. Obdobně v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, uveřejněném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 787/2006, vyslovil názor, že „Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.)“. Nelze nezmínit ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52 (www.nssoud.cz), v němž vyjádřil názor, že „Pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“.

Z podané žaloby vyplývá, že v ní stěžovatel namítal vady řízení před správními orgány, resp. že byly namítány konkrétní tvrzené nezákonnosti. Šlo zejména o postup správních orgánů v rozporu s ustanovením § 31 odst. 1 až 4 a 8 zákona o správě daní a poplatků při dokazování. V souvislosti s důkazy majícími původ v místním šetření u dodavatele byl stěžovatelem namítán i rozpor s ustanoveními § 12 a § 15 zákona o správě daní a poplatků s důsledky zásahu do jeho práv garantovaných ustanovením § 16 odst. 4 písm. b), d) a e) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel rovněž vytýkal nesprávný a nedostatečný postup odvolacího správního orgánu, jenž neodstranil vady předešlého řízení, tedy postup v rozporu s ustanovením § 50 odst. 3 uvedeného zákona. Posléze stěžovatel s poukazem na tato konkrétní pochybení správních orgánů dovozoval nejen porušení základních zásad daňového řízení specifikovaných v ustanovení § 2 odst. 1, 2, 3, 8 zákona o správě daní a poplatků, ale také to, že byla dotčena jeho práva garantovaná v čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Městský soud se v napadeném rozsudku vypořádal pouze se žalobními námitkami týkajícími se hodnocení důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Ponechal-li proto bez povšimnutí ostatní námitky stěžovatele uplatněné v žalobě o nezákonném postupu správních orgánů, zatížil svůj rozsudek vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Důvodná je též námitka stěžovatele vůči postupu městského soudu, že při přezkoumávání napadeného rozhodnutí finančního ředitelství, s poukazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., nepřihlížel k jím předloženým důkazním prostředkům, zejména protokolu Policie České republiky v B. sp. zn. ČTS: ORBN-501/OHK-2006, ze dne 6. 9. 2006, resp. pokud uvedl, že tyto okolnosti nemají vliv na závěr soudu o nedůvodnosti podané žaloby. Stěžovatel považoval provedení tohoto důkazu za významný prostředek, kterým by vyvrátil svědeckou výpověď Z. O., na níž správní orgány založily závěr o tom, že sporný výdaj ve výši 176 313 Kč byl použit pro osobní potřebu stěžovatele. Městský soud v souladu se zákonem provedl důkaz předmětným protokolem, jehož obsahem je záznam o podaném vysvětlení Z. O. Pochybil však tím, že tento důkaz vůbec nevyhodnotil ve vztahu k ostatním provedeným důkazům, na nichž správní orgány založily svá skutková zjištění, a neodstranil proto namítaný zásadní rozpor mezi svědeckou výpovědí a záznamem o podaném vysvětlení Z. O., v nichž uvádí rozdílné údaje. Nelze rovněž pominout okolnost, že z

napadeného rozsudku není zcela jednoznačně zřejmé, zda městský soud svůj závěr o nedůvodnosti podané žaloby opřel pouze o ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, či došel k totožnému závěru jako správce daně, že stěžovatelem vynaložená částka ve výši 176 313 Kč není výdajem podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) citovaného zákona.

Není proto důvodná námitka stěžovatele, že by městský soud neprovedl jím navržené důkazy, zejména protokolem Policie České republiky v Benešově sp. zn. ČTS: ORBN-501/OHK-2006, neboť tak ve skutečnosti učinil. O tom, že městský soud provedl stěžovatelem navrhované důkazy, svědčí nejen protokol o jednání ze dne 24. 4. 2007, ale také napadený rozsudek, byť městským soudem použitý poukaz na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. není v tomto směru zcela případný (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1275/2007, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 100/2006 - 103, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se v důsledku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů již nezabýval dalšími stížními námitkami směřujícími do posouzení věci samé, protože je třeba nejdříve zodpovědět otázku, zda správní orgány při zjišťování skutkového stavu vycházely z důkazů získaných v souladu se zákonem, resp. zda předchozí správní řízení nebylo zatíženo stěžovatelem vytykanými vadami, a případně, zda tyto vady měly vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek městského soudu z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V dalším řízení bude na městském soudu, aby znovu přezkoumal napadené správní rozhodnutí v kontextu všech v žalobě uplatněných námitek, s nimiž se musí řádně vypořádat, a při vyhodnocení výsledků přezkumného řízení přihlédl i ke konstantní judikatuře Ústavního soudu týkající se zákonnosti prováděných důkazů v daňovém řízení (např. nález ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01, nález ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

Nejvyšší správní soud rozhodl ve věci bez jednání v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 24. října 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

