



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **HAJK, s.r.o.**, se sídlem v Praze 2, Dittrichova 1773/25, zastoupeného Mgr. Petrem Melicharem, advokátem se sídlem v Jihlavě, Fritzova 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 10. 2007, č. j. 29 Ca 216/2005 - 37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 10. 2007, č. j. 29 Ca 216/2005 - 37, **se z r u š u j e** a **v ě c se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 10. 2007, č. j. 29 Ca 216/2005 - 37 zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 22. 7. 2005, č. j. 7581/04/FŘ 130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 30. 4. 2004, č. j. 69798/04/314911/3062, o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2000 ve výši nadměrného odpočtu 1543 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se neztotožnil s námitkou stěžovatele, že v rámci daňového řízení došlo k faktické kontrole zahájené výzvou správce daně ze dne 18. 12. 2000, č. j. 115443/01/314911/0947. Tato výzva postrádala základní náležitost, která podle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, tedy sdělení konkrétních pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Z tohoto důvodu nemohlo pro neplatnost uvedené výzvy ani dojít k platnému zahájení vytýkacího řízení, ani k zahájení faktické daňové kontroly. Nedošlo tudíž ani k porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť pokud nebyla prováděna daňová kontrola, neměl správce daně povinnost zpracovat o jejím výsledku zprávu a tuto projednat s daňovým

subjektem. Krajský soud neuznal ani námitku stěžovatele, že po zrušení platebního výměru nelze vydat novou výzvu podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků a nový platební výměr. Jelikož šlo o věc pravomocně rozhodnutou, bylo možno postupovat pouze podle ustanovení § 54 zákona o správě daní a poplatků. Zrušením platebního výměru se daňové řízení vrátilo do fáze vyměřovací, a jestliže na jejím základě byl vydán nový platební výměr, postupoval finanční úřad v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Krajský soud poukázal i na to, že finanční ředitelství se v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečným způsobem zabývalo přenosem důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, a proto není opodstatněná námitka o porušení ustanovení § 50 odst. 7 citovaného zákona. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, a proto případná, víceméně nepodstatná, zjištění požadovaného správce daně nebyla pro věc rozhodující. Posléze pak krajský soud dovodil, že aplikace ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (konkludentní vyměření daně) nebyla možná, neboť se vyměřená daň odchylovala od daně uvedené v daňovém přiznání a správce daně vedl ve věci vytýkačí řízení ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků. K listině „Záznam o provedené kontrole“, vydanou Celním úřadem Nymburk dne 1. 12. 2000 pod č. j. ÚZ-91/00, kterou předložil stěžovatel v průběhu soudního řízení, krajský soud uvedl, že bylo povinností stěžovatele předkládat důkazní návrhy k prokázání tvrzených skutečností již v daňovém řízení.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že na výzvu ze dne 18. 12. 2000, č. j. 115443/01/314911/0947, byť nebyla dostatečně srozumitelná, patřičně reagoval. Pokud však správce daně vydal dne 18. 12. 2000 výzvu podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, kterou krajský soud shledal neplatnou a k níž stěžovatel předložil důkazní prostředky, jimiž se správce daně zabýval, a v roce 2003 pak vydal další výzvu, na níž stěžovatel též reagoval, a na jejímž základě pak byl vydán v roce 2004 platební výměr, je stěžovatel toho názoru, že u něj probíhala daňová kontrola. V této souvislosti poukázal na právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60. Krajský soud se vůbec nezabýval otázkou, jaké daňové řízení probíhalo u stěžovatele před vydáním druhé výzvy, pouze uvedl, že není důvodná námitka směřující proti tomu, že po zrušení platebního výměru lze vydat novou výzvu. Na vydané výzvy stěžovatel vždy řádně reagoval a předkládal dostatečné důkazní prostředky, které jsou uvedeny v ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků i v ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (povinné evidence a doklady k nim, daňové doklady, faktury, doklady o zaplacení, jednotné celní deklarace i další doklady, smlouvy a doklady o přepravě). Navíc výslovně vyzval správce daně ke sdělení případných dalších pochybností, a jelikož mu tento správce žádné další pochybnosti nesdělil, měl oprávněně zato, že svoji důkazní povinnost splnil. Finanční ředitelství se řádně nevypořádalo ani s námitkou, že se důkazní břemeno přesunulo na správce daně a že správce daně nesplněním své důkazní povinnosti postupoval v rozporu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství proto postupovalo v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak krajský soud v odůvodnění svého rozsudku odkázal na odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství, ale sám neuvedl konkrétní důvody, z nichž by vyplývalo, že stěžovatel svou důkazní povinností nesplnil, dopustil se pochybení, které má za následek nepřezkoumatelnost rozsudku. Předložené důkazní prostředky správce daně nijak nevyvrátil. Skutečnosti neodpovídá také tvrzení krajského soudu, že stěžovatel neuvedl, se kterými zjištěními nebyl seznámen. Všechna tato zjištění totiž uvedl v žalobě, v níž namítal, že postup Finančního úřadu v Nymburce (správce daně jeho dodavatele) byl v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a že závěr tohoto správce daně je zjevně účelový a v rozporu s důkazními prostředky, které jako daňový subjekt předložil (zjištění, se kterými nebyl seznámen, i vyjmenoval). Jelikož považuje za prokázané, že předmětné

zboží nakoupil, řádně zaplatil a vyvezl, měl zákonný nárok na uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty. V posledním stížním bodě stěžovatel uvedl, že se krajský soud vůbec nezabýval žalobní námitkou, že platební výměr ze dne 30. 4. 2004, č. j. 69798/04/314911/3062 byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Rozhodnutí krajského soudu je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovalo nesouhlas s argumenty stěžovatele. O daňovou kontrolu se nemohlo jednat právě z toho důvodu, že výzva ze dne 18. 12. 2000 byla neplatná. Krajský soud v rozsudku ostatně uvedl, že předmětnou výzvou nedošlo k zahájení vytýkácího řízení, ani k zahájení faktické daňové kontroly. Pokyn Ministerstva financí D-144 není obecně závaznou právní normou, a navíc se zde jednalo o velmi složitý případ s mezinárodním prvkem. Argument konkludentního vyměření daně podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků byl uveden až v žalobě, tudíž se jím v odvolacím řízení finanční ředitelství ani nemohlo zabývat. Pokud stěžovatel uvádí, že mu nebylo umožněno vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, jednak tyto důkazy nespecifikuje, a jednak uvedené namítá až v kasační stížnosti. Není také pravdou, že krajský soud neuvedl, jaké řízení bylo se stěžovatelem vedeno. Krajský soud totiž uvedl, že vytýkácí řízení bylo u stěžovatele platně zahájeno až dne 6. 11. 2003, neboť výzva ze dne 18. 12. 2000 byla neplatná, resp. neměla účinky, s nimiž by bylo lze spojit zahájení vytýkácího řízení. Správce daně stěžovateli sdělil konkrétní pochybnosti i důvody rozdílu mezi daní přiznanou a vyměřenou, a bylo na stěžovateli, jaké důkazní prostředky správci daně předloží (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Stěžovatel navržené důkazní prostředky nijak nespecifikoval, konkrétně pouze uvedl, že nebyl seznámen se zjištěními Finančního úřadu v Nymburce, která však nebyla podstatná z hlediska skutečnosti, že se mu nepodařilo unést důkazní břemeno. Finanční ředitelství proto navrholo, 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 shledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud při posuzování opodstatněnosti námitek kasační stížnosti vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí pak nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Uvedené ustálené judikatury Ústavního soudu, ve vztahu k odůvodnění správních rozhodnutí, pro něž platí zásadně stejné principy, předcházela judikatura Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a shodně judikuje i Nejvyšší správní soud (např. rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, www.nssoud.cz, rozsudek

ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, 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 ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“. Nejvyšší správní soud také vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „opomene-li krajský (městský) 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.)“.

Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130).

Se žalobní námitkou, že u stěžovatele byla provedena faktická daňová kontrola, se krajský soud vypořádal tak, že výzva ze dne 18. 12. 2000 byla neplatná, a proto touto výzvou nedošlo k platnému zahájení ani vytýkácího řízení, ani faktické daňové kontroly. Platební výměr, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty, z tohoto důvodu nebyl vydán na základě předtím provedené daňové kontroly. Tímto způsobem se však krajský soud s uvedenou žalobní námitkou řádně nevypořádal. Především se vůbec nezabýval tím, jaké řízení vlastně u stěžovatele proběhlo. Objasnění charakteru tohoto řízení má přitom zásadní význam pro posouzení toho, na základě jakého řízení byl uvedený platební výměr vydán a zda byl vůbec vydán ještě před uplynutím prekluzivní lhůty. Krajský soud uvedl, že neplatnost předmětné výzvy správně dovodilo i finanční ředitelství v rámci sdělení důvodu ke zrušení platebního výměru (ze dne 14. 1. 2002, č. j. 3774/02/314911/3062). Tento platební výměr však nebyl zrušen finančním ředitelstvím, nýbrž finančním úřadem v rámci autoremedury (§ 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), přičemž zde není žádné sdělení důvodu zrušení platebního výměru. Ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období však byl vydán ještě jeden platební výměr (ze dne 30. 4. 2004, č. j. 69798/04/314911/3062), a to na základě řízení zahájeného výzvou ze dne 6. 11. 2003, č. j. 116295/03/214933/3033. Z tohoto důvodu je proto rozsudek krajského soudu jednak nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a jednak v této části i nesrozumitelný.

Pokud krajský soud uvedl, že výzva ze dne 6. 11. 2003, č. j. 116295/03/214933/3033 není nezákonná, neboť původní platební výměr byl zrušen (nenabyl právní moci) a vydáním dalšího platebního výměru (ze dne 30. 4. 2004, č. j. 69798/04/314911/3062) nebyl porušen zákon o správě daní a poplatků, nelze jeho právní názor přezkoumat. Je tomu tak proto, že se krajský soud vůbec nezabýval otázkou, jaké daňové řízení bylo vedeno u stěžovatele před vydáním této (druhé v pořadí) výzvy. Posouzení skutečnosti, zda a k jakému daňovému řízení a na základě jakého úkonu správce daně u stěžovatele došlo, je zásadní, zvláště pak se zřetelem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004,

č. j. 5 Afs 14/2004-60, citovaným jak krajským soudem, tak stěžovatelem. I z tohoto titulu je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, pokud namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný i ohledně posouzení důvodnosti některých žalobních námitek (přesun důkazního břemene podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, vytýkaný postup v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, řádné reakce stěžovatele na výzvy správce daně). Je tomu tak proto, že krajský soud pouze odkázal v uvedeném směru na odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství, ačkoliv z odůvodnění rozsudku krajského soudu musí být jednoznačně zřejmé, jakými úvahami byl veden při hodnocení postupu správce daně i finančního ředitelství.

Důvodným shledává Nejvyšší správní soud stížní bod, že se krajský soud nevypořádal se žalobním bodem, ve kterém stěžovatel tvrdil, že platební výměr ze dne 30. 4. 2004, č. j. 69798/04/314911/3062 byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty podle ustanovení v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Z odůvodnění napadeného rozsudku není vůbec patrné, zda je opodstatněná či neopodstatněná, a z jakých důvodů. Základ této vady řízení tkví v tom, že se krajský soud uvedenou námitkou vůbec nezabýval, a proto se s ní v odůvodnění napadeného rozsudku ani nikterak nevypořádal. Jelikož z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, proč tento soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč ji považuje za nedůvodnou či mylnou, již z tohoto důvodu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Pro úplnost kasační soud připomíná, že otázkou pravomocného vyměření daně v tříleté prekluzivní lhůtě se zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v bodě II. výroku usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 uvedl, že k zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků přihlédne soud jen k námitce účastníka řízení. Prekluze práva vyměřit daň z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období byla v žalobě namítána a krajský soud tuto námitku zcela zjevně opomenul.

Nejvyšší správní soud musí naopak konstatovat neopodstatněnost stížní námítky, že krajský soud nesprávně v rozsudku uvedl, že v žalobě nebyly obsaženy konkrétní skutečnosti (důkazní prostředky), s nimiž neměl být stěžovatel v daňovém řízení seznámen. Z podané žaloby je totiž zřejmé, že stěžovatel tyto důkazní prostředky skutečně řádně nespecifikoval. Bylo přitom zcela v dispozici stěžovatele, aby jednoznačně uvedl, které konkrétní důkazy považuje za relevantní k prokázání tvrzené nezákonnosti. Pokud tedy krajský soud dovodil, že stěžovatel konkrétně neuvedl, se kterými důkazními prostředky neměl být v průběhu řízení seznámen, má tento jeho právní závěr oporu ve spise.

Důvodná není také stížní námitka, že krajský soud nesprávně posoudil otázku délky trvání vytýkacího řízení. Podstatou žalobní námítky nebylo nedodržení interní lhůty, jako vada řízení před správními orgány, jak uvedl i krajský soud, nýbrž námitka konkludentního stanovení daně. S touto námitkou se pak krajský soud dostatečně vypořádal.

Nejvyšší správní soud již jednou rozhodoval ve shodných a zásadních bodech o postupu krajského soudu v řízení o žalobě stěžovatele, o stejné dani, pouze za jiné zdaňovací období (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2007, č. j. 7 Afs 26/2007-73). Jelikož neshledal podmínky, aby i v rozhodnutí o této kasační stížnosti vyslovil jiný právní názor, proto z důvodů shora uvedených napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, 2 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval žalobními námitkami, zejména se náležitým způsobem vypořádal s námitkami stěžovatele o provedení faktické daňové kontroly, vyměření daně z přidané hodnoty po uplynutí prekluzivní lhůty, přesunu důkazního břemene, reakce daňového subjektu na výzvy správce daně, postupu podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ale i s dalšími žalobními námitkami a rozhodnými okolnostmi, jenž jsou uvedeny v tomto rozsudku, a poté vydal nové rozhodnutí, které bude v souladu se zákonem.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech 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 26. března 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu