



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **M. Š.**, zastoupen JUDr. Ivetou Petrovou, advokátkou se sídlem Nádražní 2151, Nové Město nad Metují, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31 Af 22/2013 – 73,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31 Af 22/2013 – 73, **se zrušuje**, a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce M. Š. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31 Af 22/2013 – 73, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31 Af 22/2013 – 73, zamítl žalobu, kterou se žalobce M. Š. domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2012, č. j. 7655/12-1100-602925, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a současně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Náchodě ze dne 24. 5. 2011, č. j. 114476/11/243913601231, kterým byla žalobci pravomocně dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 101.756 Kč a penále ve výši 20.351 Kč (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2007.

Krajský soud v úvodu svého rozsudku konstatoval, že v projednávané věci rozhodoval bez jednání, neboť byly splněny podmínky aplikace ust. § 51 s. ř. s. Objasnil i základní skutkové okolnosti posuzované věci a uvedl, že v otázce téže daně rozhoduje již podruhé. Je tomu tak proto, že původní rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 13. 1. 2012, č. j. 345/12/1100-602925, zrušil, a věc vrátil tomuto správnímu orgánu k dalšímu řízení. Ke zrušení uvedeného rozhodnutí došlo především z důvodu vadného hodnocení důkazů - zejm. svědecké výpovědi M. P. a nesprávného závěru správních orgánů ohledně neunesení důkazního

břemene žalobcem, když mu bylo k tíži přičítáno, že jeho dodavatel nepodal daňová přiznání (dále též „DAP“). Vyslovené závěry odvolacího správního orgánu byly nadto i protichůdné. Na jedné straně totiž dovozoval, že se dodání sporných plnění vůbec neuskutečnilo a na straně druhé vyzýval dodavatele žalobce (V. P.) k podání DAP v souvislosti s dodávkami uskutečněnými pro žalobce.

Krajský soud se ve věci samé nejprve zabýval zásadní otázkou, zda je v souladu se zákonem postup správních orgánů, které až v rámci rozhodnutí o odvolání seznámí daňový subjekt (zde žalobce) s kvalifikovanými pochybnostmi o věrohodnosti a správnosti jím předkládaných dokladů, či nikoliv. Tento správní soud s poukazem na právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 120, dospěl k závěru, že takový postup v daňovém řízení není nezákonný. Je tomu tak proto, že odvolací správní orgán je oprávněn, resp. povinen odstraňovat všechny vady řízení nebo je i oprávněn výsledky daňového řízení doplňovat [§ 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)], byť pouze v rozsahu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti. Pokud tedy byl v projednávané věci žalobce obeznámen s pochybnostmi správce daně, které ho provázely celou daňovou kontrolou – i když byly vysloveny až v rozhodnutí o odvolání, nemůže mít tato okolnost vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. V daňovém řízení se totiž neuplatňuje princip koncentrace řízení. Odvolací správní orgán tedy zahrnutím pochybností správce daně do svého rozhodnutí napravil vadu řízení před tímto správcem. Takový postup proto není nezákonný a není důvodem ke zrušení rozhodnutí. Z odvolacího řízení i ze stanovisek vyslovených v žalobou napadeném rozhodnutí lze mít nepochybně za to, že žalobce byl seznámen s tím, že správci daně již v průběhu daňové kontroly vznikly pochyby o tom, zda fakturované práce byly skutečně provedeny dodavatelem V. P. Z těchto důvodů žalobci nebylo upřeno právo vyvracet konkrétní pochybnosti, které mu sdělil žalovaný až ve svém rozhodnutí (žalobce tak mohl na předestřené pochyby adekvátně reagovat v jakékoliv fázi správního řízení).

Krajský soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že unesl důkazní břemeno v důsledku předložení faktur, na nichž bylo uvedeno, že platba proběhla v hotovosti, což bylo stvrzeno i podpisem na těchto dokladech. Opačný závěr nebylo možno dovodit ani z tvrzení žalobce, že provedení prací bylo prokázáno i svědeckými výpověďmi. Je tomu tak proto, že výpověď svědka M. P. byla vedena spíše v obecné rovině, někdy byla nepřesná a jindy naopak až detailní (částky hotovosti). Tento svědek sice uvedl, že byl přítomen předávání hotovosti, nehovořil však o tom, za jaké provedené práce a v jakém rozsahu byla odměna dodavateli poskytnuta. Z tohoto důvodu proto nebyla prokázána vazba svědectví na provedenou práci, a nelze z ní ani dovodit jakoukoliv souvislost s provedenou prací, či alespoň druhem práce. Lze proto souhlasit s hodnocením této výpovědi odvolacím správním orgánem, že svědek vycházel pouze ze situací, kdy se náhodně přišel podívat na stavbu. Tvrzení svědka M. P. tedy vypovídá pouze o tom, že došlo k předání hotovosti ve výši 571.000 Kč. Nelze přisvědčit ani tvrzení žalobce, že provedení prací potvrdil svědek M. H. Ten totiž uvedl, že dodavatel P. byl zedník, a že s ním do styku moc nepřišel. Domníval se, že pracoval na stavbě v Hradci Králové na Plachtě. Krajský soud proto uzavřel, že uvedené svědecké výpovědi nemohly v žádném případě potvrdit provedení stavebních prací V. P. Současně konstatoval, že se odvolací správní orgán dostatečně a řádně vypořádal s otázkou prokázání realizace sporných dodávek prací. Jeho rozhodnutí není proto z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Žalobce tedy v tomto řízení neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo, když nepředložil jednoznačné, a to především listinné důkazy, svědčící o provedení jednotlivých konkrétních stavebních prací jejich dodavatelem P. Uvedené platí tím spíše, že žalobce správním orgánům nepředložil příslušné stavební deníky, které by prokazovaly účast dodavatele na místě a v čase staveb prováděných žalobcem. Podle svědeckých výpovědí tyto stavební deníky na realizovaných stavbách byly přitom evidentně vedeny.

pokračování

Nepředložením tohoto důkazu se tak důkazní pozice žalobce podstatně oslabila. Obdobně lze hodnotit i nedostatky žalobce při vedení jeho daňové evidence dle ust. § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době. Opět lze dílem přisvědčit žalobci, že na jeho evidence nelze klást stejné nároky jako na vedení účetnictví, ale i sám žalobce potvrdil, že se při vedení evidencí dopustil nepřesností. Tímto opět oslabil svou důkazní pozici. Tyto nedostatky nebyly přímo žalobci přičítány k tíži, ale svědčily ve prospěch pochybností správce daně. Stejným způsobem vyhodnotil krajský soud i námitku zpochybnující názor správce daně, že faktury byly vystaveny v počítačovém programu, který používal žalobce.

Krajský soud za takto nastolených skutkových zjištění nepovažoval za nutné provádět další důkazy v soudním řízení správním. Navrhovaný znalecký posudek ve věci podpisu dodavatele na fakturách by nemohl do věci vnést žádný nový pohled. I kdyby se totiž potvrdilo, že faktury byly skutečně podepsány dodavatelem V. P. a znalecký posudek by tak vyvrátil pochybnosti správce daně, nebyla by posílena pozice žalobce v tom, že jmenovaný dodavatel skutečně práce pro žalobce odvedl. Stejně platí i o výsledku svědka I. H. Navíc zde žalobce správnímu soudu neuvedl, v jakém vztahu je tento svědek k žalobci (pracovním/osobním) a zda pro něj svědek sám prováděl nějaké práce na základě živnostenského či jiného oprávnění. Krajský soud tak nemohl posoudit, zda by taková výpověď mohla do věci vnést novum. Správní soud rovněž neshledal důvodu k opakování výpovědi svědka M. H. před správním orgánem, v němž oproti žalobci neshledal nedostatky či pochybení. Opakovaný výslech tohoto svědka by tak podle správního soudu nemohl do věci přinést také nic nového. Obdobně správní soud neshledal důvodným ani návrh žalobce na provedení důkazů knihou závazků žalobce a výslechem svědkyně A. K., která žalobci vedla předmětnou daňovou evidenci.

Jde-li o poukazovanou judikaturu ESD, tak tuto krajský soud neshledal příležitou. Je tomu tak proto, že v předestřeném dodavatelsko-odběratelském vztahu žalobce - dodavatel P., nelze shledávat žádný podvodný řetězec, ani podvodné dodávky, když žalobce tvrdí, že se dodávky uskutečnily.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou výslovně opřel o důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti především vytýká krajskému soudu, že nezrušil žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu pro důvodně vytýkané vady řízení před správními orgány. Správní soud nereflektoval na zásadní pochybení správních orgánů při provádění dokazování a zjišťování skutkového stavu věci, které vyšly z toho, že jako daňový subjekt neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno. Tak tomu ale v projednávané věci nebylo. Požadavkům správce daně vždy vyhověl, a předložil mu relevantní důkazy, či navrhl jejich doplnění. Tím musel vyvrátit jeho pohybnosti. Konkrétně předložil správci daně daňovou evidenci a účetní doklady, včetně sporných faktur od dodavatele P. (faktura variabilní symbol č. 1508 na částku 346.000 Kč a č. 1507 na částku 225.000 Kč). S poukazem na judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu (např. sp. zn. 7 Afs 132/2004, 8 Afs 54/2008, 2 Afs 24/2007, 9 Afs 30/2008, 1 Afs 39/2010 a 2 Afs 24/2007) dovodil, že splnil své důkazní břemeno, které na něm leželo v této fázi daňové kontroly (po výzvě ze dne 21. 9. 2009). Jeho tvrzení jednoznačně podpořily i provedené výpovědi svědků. Výhrady správce daně k faktické realizaci subdodávek dodavatelem P. a uskutečnění sporných výdajů mu nebylo nijak sděleno. Zásadně proto v žalobě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, v němž tento soud vyslovil závěr: „*Měl-li správce daně i po předložení uvedených dokladů určité pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětné obchodní transakce, bylo na něm, aby důvodnost svých pochyb vyjádřil kvalifikovaně, tj. v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, a unesl tak důkazní břemeno ohledně existence*

relevantních pochybností o skutečnostech vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů.“ Pokud pochybnosti správce daně nebyly relevantní a nebyly mu řádně sděleny, nemohlo na něj současně přejít ani důkazní břemeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, sp. zn. 1 Afs 75/2011, bod 25). Neobstojí proto závěr správních orgánů o tom, že neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení.

Uvedené platí v projednávané věci o to více, když o relevantních pochybnostech správce daně byl obeznámen až z posledního úkonu správního orgánu - rozhodnutí o odvolání ze dne 12. 12. 2012, č. j. 7655/12-1100-602925. Až v tomto rozhodnutí mu odvolací správní orgán (nikoliv správce daně v průběhu kontroly - např. ve výzvě z 21. 9. 2009), vyjevil své konkrétní pochybnosti, resp. důvody těchto pochybností. Šlo např. o následující pochybnosti: deklarovaný dodavatel je nekontaktním subjektem, podpisy na fakturách zjevně neodpovídají podpisům tohoto dodavatele zachyceným v tiskopisech správce daně, doposud provedené svědecké výpovědi neprokazují provedení deklarovaných prací uváděným dodavatelem apod. Tak tomu bylo skutečně až v nyní žalobou napadeném rozhodnutí správního orgánu. Za tohoto stavu tedy nemohl uvedený správní orgán ani krajský soud uzavřít, že jako daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo. Naopak, žalobou napadené rozhodnutí bylo vybudováno na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci. Pokud by totiž byl obeznámen se skutečnými pochybnostmi správních orgánů dříve než až z konečného rozhodnutí odvolacího správního orgánu, mohl by na vyslovené pochybnosti reagovat (v odvolacím řízení předestřít další důkazy svědčící jeho tvrzení, či navrhnout doslechnutí svědků, jejichž výsledky prováděné správcem daně byly povrchní).

Zmiňovaná pochybení správních orgánů při zjišťování skutkového stavu věci mají pro něho i další fatální následky, které zasahují do jeho ústavního práva na spravedlivý proces (čl. 36 Listiny základních práv a svobod). Pokud byl obeznámen s pochybnostmi správního orgánu o faktické realizaci jím deklarovaných plnění (výdajů) od dodavatele P. až z rozhodnutí odvolacího správního orgánu, a nikoliv z nějakého úkonu předcházejícímu tomuto rozhodnutí (např. výzva správce daně, výzva odvolacího správního orgánu, projednání výsledků doplňujícího řízení odvolacím správním orgánem), bylo mu tak fakticky zabráněno domoci se vyvrácení těchto pochybností (doplnění skutkových zjištění správních orgánů) již ve správním řízení. Uvedené platí tím spíše, že správní orgán je povinen po celou dobu řízení usilovat o řádné zjištění skutkového stavu věci (§ 92 odst. 2 daňového řádu). K této otázce se vyslovila též odborná literatura (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. I. díl, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 509), která k tomuto ustanovení uvádí, že správce daně má „*povinnost a odpovědnost nejen za spravedlivý průběh řízení, ale i za jeho spravedlivý výsledek, a to bez vázanosti na návrhovou aktivitu daňových subjektů*“. Daňový řád podle kterého postupoval odvolací správní orgán oproti zákonu o správě daní a poplatků, podle něhož postupoval správce daně (zákon. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů), upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Pokud pak vyslovený názor odvolacího správního orgánu stvrdil i krajský soud, je jeho rozhodnutí z tohoto důvodu nejen nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předešlém řízení, ale též proto, že správně měl žalobou napadené rozhodnutí zrušit pro vady řízení a nedostatečně zjištěný skutkový stav věci. Uvedený zásah do jeho práv je o to intenzivnější, když mu krajský soud za tohoto stavu věci ani neumožnil vyvrácení pro něj nových pochybností správních orgánů (rozhodl v jeho věci bez jednání).

Stěžovatel v čl. III. - čl. V. kasační stížnosti nesouhlasí ani s hodnocením skutkových okolností projednávané věci (zejména svědeckých výpovědí) krajským soudem. Je tomu tak jednak pro neúplnost skutkových zjištění a jednak pro jejich vadné hodnocení. Jde-li např. o správním soudem uváděné stěžejní důkazy - stavební deníky, u kterých krajský soud

pokračování

bez bližšího dovozoval, že byly vyžadovány správcem daně již v daňovém řízení, je skutečnost diametrálně odlišná. Správce daně se v průběhu celé daňové kontroly, ve zprávě o kontrole, ani při vydání dodatečného platebního výměru o stavebních denících nezmínil, nevyžadoval je, a ani od jejich nedoložení z jeho strany nedovojoval neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Byl to naopak až odvolací správní orgán, který se v posledním žalobou napadeném rozhodnutí, opřel o stavební deníky, jako o absentující rozhodné důkazy, a to v souvislosti s neprokázáním rozhodných skutečností. Krajský soud zde pominul, že odvolací správní orgán tímto svým postupem - kdy své pochybnosti formuloval až v rozhodnutí o odvolání, mu nedal jako daňovému subjektu příležitost k tomu, aby mohl tyto „stěžejní důkazy“ předložit a tím prokázat svá tvrzení, resp. vyvrátit nedůvodné pochybnosti správních orgánů. Navíc nestačí jen daňový subjekt obecně vyzvat ke splnění nějaké povinnosti, ale je třeba jej též poučit o tom, jak lze takovou povinnost splnit. Rozsudek krajského soudu proto v tomto směru nemá dostatečnou skutkovou oporu. Správní soud také zcela mylně a v rozporu s obsahem spisu dovedl, že mu nebyly k tíži přičítány pochybnosti o pořadových číslech evidovaných závazků a identita software, v němž byly sporné faktury vytištěny. Odvolací správní orgán na str. 5 svého rozhodnutí (1. odstavec) ale uvedl, že se dále zabývá otázkou, zda byly fakturované práce V. P. skutečně provedeny. Není tedy pravdou, že uvedené nedostatky nebyly přímo přičítány k jeho tíži, jak tvrdí správní soud, když z rozhodnutí žalovaného vyplývá opak.

Stěžovatel v neposlední řadě namítá, že krajský soud pochybil i tím, odmítl-li k jeho žalobnímu návrhu v soudním řízení správním doplnit dokazování, konkrétně znalečným posudkem k ověření podpisu dodavatele V. P. na fakturách a registračním formuláři, výsledkem svědků I. H., M. H., Ing. A. K. a Knihou závazků žalobce. Takový postup je nejen v rozporu se závaznou judikaturou správních soudů (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 35/2009), ale zasahuje i do jeho práva na spravedlivý proces. Nemůže souhlasit především s tím, že krajský soud odmítl provést výslech I. H. (K., N.) s odůvodněním, že jako daňový subjekt neuvedl, v jakém vztahu, tj. pracovním či osobním, je jmenovaný svědek vůči němu, či zda on sám práce pro něho prováděl na základě živnostenského či jiného oprávnění. Judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 3 Afs 1/2003) nestanoví jako podmínku pro výslech svědka, aby daňový subjekt sdělil, v jakém vztahu (pracovním či osobním) k němu je svědek a zda práce prováděl na živnostenské oprávnění. Měl-li krajský soud pochybnosti o tom, v jakém vztahu je svědek k němu jako daňovému subjektu, na základě jakého oprávnění prováděl svědek práce, měl tohoto svědka vyzvat, aby mu tyto otázky před případným výslechem objasnil, popřípadě se měl na tento stav dotázat přímo svědka a v souvislosti s tímto zjištěním i podanou výpověď posléze vyhodnotit. K tomu ale správní soud nepřistoupil. Pokud by mu jako daňovému subjektu již správce daně prvního stupně sdělil relevantní pochybnosti o skutečnostech vyvracejících věrohodnost daňové evidence, a správce daně postupoval dle § 92 odst. 2 a § 1 odst. 2 daňového řádu, zcela jistě by již v průběhu daňového řízení (zejména daňové kontroly) navrhl výslech svědka I. H. V tom případě by nemusel navrhopvat výslech tohoto svědka až v řízení před správním soudem. Totéž platí i ohledně jeho návrhu k opakování výslechu svědka M. H. Tento svědek byl sice již jednou vyslechnut, ale přesto měl být vyslechnut znovu. Je tomu tak proto, že se správce daně netázal svědka na věcný a časový rozsah činnosti dodavatele P., tj. v čem přesně jeho práce měly spočívat (jejich rozsah), či kde byly vykonávány. Ze strany správce daně tedy výslech svědka nebyl vůbec veden ve směru, který mu pak byl posléze odvolacím orgánem přičítán k tíži - tj. neprokázání faktického uskutečnění deklarovaných plnění dodavatelem P. Stejně tak nemůže souhlasit s odmítnutím svého návrhu na doplnění dokazování svědeckou výpovědí Ing. A. K.. Správní soud měl podle jeho názoru provést i její výslech, neboť odvolací správní orgán opřel své rozhodnutí o pochybení při evidenci faktur dodavatele P. v knize závazků a s jejich úhradou. Tento závěr byl pro něho také objektivně překvapivý, protože se o něm dozvěděl poprvé až z rozhodnutí správního orgánu. Z tohoto důvodu tak na něj nemohl v daňovém řízení věcně reagovat. Totéž pak platí i o zamítnutém

návrhu na provedení znaleckého zkoumání podpisů dodavatele P. na sporných fakturách. I zde se o vyslovených pochybnostech a závěrech správních orgánů poprvé dozvěděl až z napadeného rozhodnutí o odvolání. Správní soud měl proto pouze posoudit, zda jsou splněny podmínky pro provedení dokazování v soudním řízení, tak jak vyplývají z judikatury Nejvyššího správního soudu, přistoupit k doplnění dokazování a nikoliv jej bez dalšího odmítnout.

Žalované Odvolací finanční ředitelství považuje kasační stížnost za nedůvodnou, neboť se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu, včetně jeho odůvodnění. Odvolací správní orgán se v souladu se závazným právním názorem krajského soudu vypořádal se skutečnostmi, které mu byly v předchozím zrušujícím rozsudku vytknuty. Po provedení dokazování a vyhodnocení důkazních prostředků, je i nadále na místě závěr, že stěžovatel nebyl schopen doložit důkazní prostředky, kterými by prokázal, že V. P. skutečně pracoval na zakázkách stěžovatele tak, jak je tento deklaroval. Nedůvodná je též opakovaná argumentace stěžovatele ohledně toho, že pouhým doložením účetní evidence unesl své důkazní břemeno. Ve skutečnosti jde pouze o formalizované stanovisko stěžovatele, které mělo být dále prokázáno důkazy. Tak tomu ale nebylo. Neobstojí ani tvrzení stěžovatele, že dokazování před správními orgány bylo prováděno vadně. Stěžovatelův odkaz na neunesení důkazního břemene správcem daně není v daném případě nikterak na místě, neboť tento jej nese v případech předvídaných § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy podmínky pro jeho přenesení na něj nebyly v daném případě naplněny. V celém průběhu správy daní (*bez bližší specifikace*) byl stěžovatel vyzýván k unesení důkazního břemene stran jeho tvrzení, která zapracoval do daňového přiznání. Daňový řád nestanoví, že pokud správce daně úspěšně zpochybní deklarované zdanitelné plnění, resp. toto není prokázáno po stránce faktické, že by měl zjišťovat to, jak skutečně došlo ke zdanitelnému plnění.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je třeba zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud především shledal opodstatněnou námitku, že postupem krajského soudu, který o věci samé rozhodl bez nařízení jednání v nepřítomnosti stěžovatele, byl porušen zákon.

Podle ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. soud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.

Podle ust. § 76 odst. 3 s. ř. s. nejsou-li důvody pro postup podle ustanovení odstavců 1 a 2 (zrušení přezkoumávaného rozhodnutí bez jednání, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti) nebo podle § 51 (rozhodování bez nařízení jednání), nařídí předseda senátu jednání.

Pravidlem při soudním rozhodování je vždy nařízení ústního jednání, aby byla zachována zásada ústnosti a veřejnosti soudního jednání (srov. též čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, čl. 96 odst. 2 Ústavy). Výjimkou z této zásady je možnost soudu projednat věc bez nařízení jednání; tato výjimka však musí být vykládána s ohledem na zájmy účastníka řízení restriktivně, neboť je to účastník řízení, o jehož právech se rozhoduje, a tento účastník také s řízením disponuje.

pokračování

Základním vodítkem pro výklad této problematiky jsou tedy ust. čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ust. čl. 96 odst. 2 Ústavy, podle nichž má každý právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem provedeným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem. Účastníkům řízení svědčí tudíž základní právo, dané jim Listinou základních práv a svobod a Ústavou, kterým je právo se ve své věci takového řízení (jednání před soudem) osobně účastnit, zpravidla bez ohledu na to, zda by jejich přítomnost měla vliv na vynesení rozhodnutí. Jestliže proto správní soud přítomnost účastníkům řízení v rozporu se zákonem neumožní, lze v jeho postupu spatřovat porušení ústavního práva, dané jim uvedenými články Listiny základních práv a svobod a Ústavou (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 560/03, dostupný na www.nalus.usoud.cz).

Otázkou nutnosti nařízení jednání v řízení před krajskými soudy se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval již dříve. Při tom rovněž dovodil, že účastníkovi nelze upřít právo na veřejné projednání věci v jeho přítomnosti, včetně možnosti vyjádřit se k věci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 As 61/2005 - 107, rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Azs 216/2005 - 50, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2005, č. j. 4 As 46/2004 - 58, které jsou dostupné na www.nssoud.cz). Rozhodoval-li proto správní soud o věci bez nařízení jednání, aniž byly splněny zákonné podmínky uvedené v § 51 s. ř. s., došlo v řízení k vadě, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a je proto důvodem pro jeho zrušení podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2004, č. j. 6 Azs 28/2003 - 59, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 482/2005).

V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je charakteristická dispoziční zásada, v níž se zrcadlí ústavně garantovaný princip autonomie vůle. Jsou to tedy především účastníci řízení, kteří svými dispozičními úkony realizují zásadní vliv na průběh řízení před správním soudem, jakož i na vymezení jeho předmětu. Touto úvahou se také zabýval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 22. 10. 2007, sp. zn. I. ÚS 819/07, dostupný na www.nalus.usoud.cz), ve kterém konstatoval, že otázka, zda krajský soud o žalobě rozhodne bez jednání anebo s jednáním (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), závisí na procesních stranách. Procesní situace a vyhlídky účastníka řízení či možnosti jeho fyzické účasti u krajského soudu se pochopitelně mohou po dobu řízení výrazně měnit, a proto také účastník, který původně netrval na nařízení jednání, na něm později může mít výrazný zájem. Pokud tedy účastník řízení, který původně - výslovně či mlčky - netrval na jednání, sdělí krajskému soudu do doby rozhodnutí o žalobě, že žádá o nařízení jednání, je povinností tohoto soudu jednání nařídit, ledaže jde o některou ze zákonných výjimek, předvídaných v ust. § 51 s. ř. s. O takový případ ale v projednávané věci nešlo.

Stěžovatel se v žalobě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, resp. jeho právního předchůdce Finančního ředitelství v Hradci Králové pro vady v řízení před správními orgány, které měly spočívat v nedostatečném dokazování, v nesdělení pochybností správního orgánu daňovému subjektu, a v porušení jeho práva na spravedlivý proces.

Stěžovatel se dále domáhal zrušení rozhodnutí právního předchůdce žalovaného i z důvodu nesprávného právního posouzení jeho věci v otázce unesení důkazního břemene žalobcem, pro nesprávné hodnocení důkazů a z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatněných výdajů za subdodavatelské práce od firmy V. P., Ř. 452, N.

Těmto nesprávným právním závěrům odvolacího správního orgánu i správce daně měl předcházet nedostatečně zjištěný skutkový stav věci. Za účelem doplnění skutkového stavu věci

(čl. IV. žaloby) se pak stěžovatel domáhal doplnění dokazování před krajským soudem. Vycházel z toho, že rozhodnutí odvolacího správního orgánu bylo oproti původnímu a již dříve krajským soudem zrušenému rozhodnutí odvolacího správního orgánu vybudováno na jiném základě (konkrétně na neprokázání fakticity deklarovaných výdajů od firmy V. P.). S pochybnostmi správních orgánů v tomto směru však nebyl stěžovatel seznámen již dříve v daňovém řízení, ale až posledním úkonem správního orgánu - v žalobou napadeném rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Za tím účelem se proto stěžovatel v žalobě výslovně domáhal doplnění dokazování před správním soudem, které mělo spočívat dílem v provedení nových důkazů (znaleckým posudkem z oboru písmoznaectví, který by posoudil, zda podpis V. P. na fakturách VS 1507 a VS 1508 je odlišný od podpisu na registračním formuláři, výsledkem I. H., kterým by bylo prokazováno, na jakých zakázkách pracoval V. P. pro stěžovatele z hlediska toho, jaké práce prováděl a v jakém rozsahu, knihou závazků žalobce, kterou by bylo prokazováno, že mezi úhradou faktur a zaevidováním do této knihy není žádný vztah a výsledkem Ing. A. K., která zpracovávala daňovou evidenci a knihu závazků stěžovatele v roce 2007) a dílem v opakování výsledku svědka M. H., který byl sice již vyslechnut v průběhu kontroly, jehož výsledek se však nesl v obecné rovině a správce daně při vedení výpovědi nezjišťoval rozhodné skutkové okolnosti ohledně rozsahu faktické spolupráce stěžovatele a jeho dodavatele V. P. Při konání tohoto výsledku nebyly stěžovateli rovněž známy pochybnosti o faktické realizaci sporných výdajů, na nichž vybuďoval své rozhodnutí odvolací správní orgán. Také k ostatním navrhovaným důkazům stěžovatel uvedl skutkové a právní důvody, které jej vedly k tomu, aby se domáhal doplnění skutkového stavu jeho věci až před krajským soudem.

Stěžovatel poté k výzvě krajského soudu ohledně možné aplikace ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. ze dne 21. 2. 2013 zopakoval v podání ze dne 27. 3. 2013 doručenému krajskému soudu dne 2. 4. 2013 svůj žalobní návrh na provedení dokazování před soudem. Je tomu tak proto, že v tomto podání výslovně, s poukazem na § 77 s. ř. s., podle kterého se dokazování provádí pouze při jednání, uvedl, že žádá: *„aby soud rozhodl bez jednání pouze v případě, že nebude provádět dokazování“*.

Podle ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. krajský soud může za podmínky shodného návrhu nebo souhlasu účastníků řízení s rozhodnutím bez jednání rozhodnout o věci samé bez nařízení jednání (toto ustanovení tedy dává soudu možnost – nikoliv však povinnost – rozhodnout bez nařízení jednání); nelze však takto postupovat, pokud zde nastoupí skutečnost, za níž je krajský soud povinen jednání nařídit. Takovou skutečností je i situace, kdy má krajský soud provádět dokazování. V tomto případě zákon neponechává na úvaze krajského soudu, zda jednání nařídí či nikoliv, protože z ust. § 77 odst. 1 s. ř. s. vyplývá povinnost jednání nařídit (arg. dokazování provádí soud při jednání).

Nejvyšší správní soud má za to, že obsahem shora uvedeného podání nebyl souhlas stěžovatele jako žalobce s rozhodnutím věci bez jednání za podmínek uvedených v ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. Z dikce tohoto podání *„Vzhledem k tomu, že dokazování provádí soud při jednání (§ 77 s. ř. s.), žalobce žádá, aby soud rozhodl bez jednání pouze v případě, že nebude provádět dokazování“* je nutno výkladem dovodit, že skutečným projevem vůle stěžovatele je sice souhlas s rozhodnutím správního soudu bez jednání, nikoliv však ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. Jde o souhlas s rozhodnutím bez jednání, ale jen v tom případě, kdy jednání není třeba, tj. pokud by krajský soud dospěl k závěru, že jsou zde důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí ohledně vad řízení podle ust. § 76 odst. 1 s. ř. s. O tomto závěru svědčí podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu právě dikce *„aby soud rozhodl bez jednání pouze v případě, že nebude provádět dokazování“*. Jiný smysl než zrušení napadeného rozhodnutí pro vady řízení bez jednání podle ust. § 76 odst. 1 s. ř. s. nemůže mít výhrada *„pouze v případě“*. Stěžovatel jistě neměl na mysli souhlas s rozhodnutím správního soudu bez jednání, aniž by byly tímto soudem vypořádány

pokračování

a provedeny jeho zásadní návrhy na doplnění dokazování, a nemuselo by dojít ke zrušení napadeného rozhodnutí, kterého se domáhal. O tom svědčí i to, že stěžovatel nevzal zpět své návrhy na doplnění dokazování. Vzhledem k tomu, že krajský soud žalobu stěžovatele rozsudkem bez jednání zamítl, aniž byly splněny zákonné podmínky uvedené v ust. § 51 odst. 1 s. ř. s., byl porušen zákon.

V projednávaném případě se jednání ve smyslu ust. § 49 s. ř. s. nekonalo, byť je v soudním spise založen „Protokol o projednání věci sepsaný před Krajským soudem v Hradci Králové dne 26. 3. 2014“, neboť k němu strany ani pozvány nebyly a jednání se proto nezúčastnily. Ostatně i tento protokol obsahuje sdělení, že věc byla projednána po splnění podmínek uvedených v ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel se proto ani nemohl vyjádřit veřejně ke svým návrhům na provedení doplnění dokazování.

Jak již bylo uvedeno, pravidlem při soudním rozhodování je vždy nařízení ústního jednání, aby byla zachována zásada ústnosti a veřejnosti soudního jednání. Výjimkou z této zásady je možnost správního soudu rozhodnout věc bez nařízení jednání; tato výjimka však musí být vykládána s ohledem na zájmy účastníka řízení restriktivně, neboť je to účastník řízení, o jehož právech se rozhoduje, a tento účastník také s řízením disponuje. Neměl-li proto krajský soud případně jasno v obsahu podání stěžovatele ze dne 27. 3. 2013, měl si obsah podání ujasnit dotazem na stěžovatele. Jinak musel obsah tohoto podání vyložit restriktivně, tedy ve prospěch projednání věci v nařízeném jednání.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že řízení před krajským soudem bylo založeno na zásadní procesní vadě, která ve svém důsledku mohla vést k nezákonnému rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Kasační soud se v důsledku uvedené zásadní vady řízení již nezabýval dalšími kasačními námitkami stěžovatele, neboť by to za tohoto procesního stavu bylo přinejmenším nadbytečné (shodně nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 10. 2004, sp. zn. I. ÚS 18/04 a ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 560/03, oba dostupné na www.nalus.usoud.cz).

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů proto zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31 Af 22/2013 – 73, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby nařídil ústní jednání a tím poskytl účastníkům řízení zákonnou možnost vyjádřit se k věci, rozvést předestřenou argumentaci a zejména jim umožnit navrzení a provedení důkazů na podporu svých tvrzení. Při úvaze o přípustnosti požadavku na doplnění dokazování pak krajský soud obezřetně, s přihlédnutím k obsahu správního spisu, nově uváží procesní situaci stěžovatele, jenž se o pochybnostech správních orgánů vůči jím uplatněným výdajům, resp. o jejich faktické realizaci a jejich rozsahu, měl nově dozvědět až z žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Krajský soud tedy přihlédně k procesní situaci stěžovatele, který vyslovené pochybnosti o fakticitě vynaložených nákladů již není sto vyvrátit ve správním řízení. Vezme při tom i v úvahu judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu ohledně přípustnosti nezbytných náležitostí důkazních návrhů, jak na ně poukázal stěžovatel v čl. VI. kasační stížnosti. Teprve poté v mezích žalobního návrhu (všech žalobních bodů a argumentů k nim se vztahujícím) posoudí důvodnost podané žaloby, a vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 1. července 2014

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu