



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **R. M.**, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Brno**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2006, č.j. 29 Ca 137/2006 - 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2006, č.j. 29 Ca 137/2006 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2003 č. j.: FŘ-6873/2001/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Zlín ze dne

28. 6. 2001, č. j. 143088/01/303912/2629, doměřujícím na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí r. 1996 částku 74 250 Kč.

Krajský soud v napadeném rozsudku označil jako předmět sporu faktury č. 3/96 a č. 960193, ze kterých si žalobce uplatnil daň z přidané hodnoty. Poukázal na právní úpravu a zjištěný skutkový stav, z něhož vyplynulo, že žalobce sice měl uzavřené smlouvy na opravu nákladních forem, ovšem na výzvy správce daně neprokázal existenci plnění. Vysvětlení, které žalobce poskytl do protokolu, nebyla podložena žádnými důkazními prostředky, listinné důkazy, které předložil, nebyly osvědčeny jako důkazní prostředky. Hodnocení provedené správcem daně označil soud za odpovídající zákonným zásadám. Námitku porušení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "daňový řád"), označil soud za nekonkrétní a paušální. Vědomost svědka H1 (Barum Continental) a Ing. C. (Zbrojovka Jablunka) o existenci subdodavatelů nelze považovat za prokázání konkrétního zdanitelného plnění. K návrhu na provedení výslechu svědků před krajským soudem tento soud uvedl, že výpovědi jsou obsahem spisu a závěry žalovaného, které z nich žalovaný učinil, nijak nevybočují z mezí ust. § 2 odst. 3 daňového řádu. Současně vzal soud v úvahu narůstající časový odstup od událostí, o nichž by měli svědčit; žalobce ani netvrdil, že by měli svědčit ke skutečnostem jiným. Výtka nevyslechnutí svědků V. a H2 správcem daně byla uplatněna až po uplynutí lhůty k podání žaloby a je tedy jejím nepřipustným rozšířením. Proto žalobu zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a namítá zejména, že se krajský soud nedostatečně zabýval vadami správního řízení. Konkrétně byl žalobce správcem daně vyzýván k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, což žalobce učinil nejen účetními a daňovými doklady, ale i návrhem velkého množství důkazů, mezi jinými též výslechu svědků V. a H2. Tyto důkazy však provedeny nebyly s žádným či neracionálním zdůvodněním. Pokud soud námitku nedostatku výslechu těchto svědků označil za opožděnou, stěžovatel s jeho hodnocením nesouhlasí. Již v samotné žalobě totiž poukazyval na neprovedení navržených důkazů správcem daně a v tom případě jde o pouhou konkretizaci žalobního tvrzení. I kdyby tomu tak nebylo, je stěžovatel názoru, že krajský soud měl napadené rozhodnutí žalovaného zrušit podle § 76 odst. 1 písm. a), b), c) s. ř. s. jako nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů, pro rozpor s obsahem spisu a pro podstatné porušení procesních předpisů. Učinit tak má soud, i když tyto vady vyjdou najevo až při soudním jednání. Ignorování důkazního návrhu je nepochybně zásadní procesní vadou zakládající nepřezkoumatelnost rozhodnutí i jeho protiústavnost. Taková vada musí být soudem zohledněna v jakékoliv fázi řízení. Procesně přijatelný postup je předpokladem toho, aby vůbec mohlo být rozhodnutí věcně zkoumáno. Proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že po provedené kontrole nebyl stěžovateli uznán uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu u přijatého plnění deklarovaného fa. č. 3/96 ze dne 11. 10. 1996 (HAŠ, v. o. s.) a fa. č. 960193 ze dne 25. 11. 1996 (KOREX, s. r. o). Tento nárok nebylo možno uznat, neboť žalobce plnění neprokázal ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Kromě toho zjištěné skutečnosti nasvědčovaly závěru, že společnosti HAŠ, v. o. s., a VALÁŠEK Plus, spol. s r. o., pouze vystavovaly faktury, aniž opravy prováděly. Žalovaný tato zjištění ve svém rozhodnutí podrobně popsal, stejně jako závěr o nesplnění podmínek pro uplatnění odpočtu podle § 19 odst. 1, 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Navrhovaný svědek V. a H2 nemohou potvrdit existenci těchto obchodních případů. Z dodacího listu k faktuře společnosti KOREX navíc vyplynulo, že tyto jí údajně provedené práce stěžovatel nefakturoval společnosti

BARUM, ale že tak učinil T. M. (fa č. 032 ze dne 3. 10. 1996). Žalovaný nebyl povinen automaticky provést navržené důkazy, pokud nemohly změnit stávající důkazní situaci. Žalovaný v řízení postupoval v souladu se základními zásadami daňového řízení, a to při provádění důkazů i při jejich hodnocení. Z těchto důvodů považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí.

Stěžovatel kasační stížnost několikrát doplnil. V prvním doplnění ze dne 16. 4. 2007 znovu poukázal na návrhy na výslech svědků H1, C., Ing. H. (v žalobě), V1 a K. (při ústním jednání). Hodlal tím prokázat, že jeho dodavatelská společnost HAŠ, v. o. s, využívala k provedení prací společnost VALÁŠEK PLUS, s. r. o., působící v areálu ve Slušovicích. Opravy forem, resp. segmentů, pro stěžovatele prováděly i jiné společnosti, zejména Zbrojovka Jablunka. Všichni navržené svědci navštěvovali místa, kde se opravy prováděly a mohli prokázat realizaci. Soud se však s námitkou o nesprávném hodnocení důkazů nedostatečně vypořádal, naopak tvrdí v rozsudku, že byly doloženy pouze listinné důkazy. Vypořádání s žalobními námitkami provedl soud pouze v obecné rovině a stejně jen obecně zhodnotil důkazní situaci. Poukazoval-li stěžovatel na pět svědeckých výpovědí a soud hodnotí jen dvě (a to ještě okrajově), nejde o hodnocení úplné. Konkrétně stěžovatel cituje z výpovědí svědků H., K., V1, C., H1 učiněných v jeho daňovém řízení nebo v daňovém řízení vedeném s T. M., když obě řízení spolu souvisejí, jak bylo známo i soudu. Soud však žádnou z těchto výpovědí nevzal v úvahu. Soud nejen v řízení odmítl nové provedení výslechu svědků, ale dokonce odmítl jejich výpovědi učiněné v daňovém řízení při jednání přečíst, ač to stěžovatel navrhoval. Soud také provedl protiprávní předběžnou selekci důkazů konstatováním nedostatku jejich přínosu. Přitom stěžovateli nebylo v daňovém řízení umožněno se některých výslechů zúčastnit. Soud se omezil jen na hodnocení zákonnosti správního rozhodnutí a zcela pominul jeho věcnou správnost. Závěry soudu je proto třeba považovat za nepřezkoumatelné.

Ve druhém doplnění kasační stížnosti ze dne 9. 7. 2007 stěžovatel poukazuje na skutečnost, že daňová kontrola byla u něho zahájena dne 31. 8. 1999, dodatečný platební výměr byl vydán dne 28. 6. 2001 a rozhodnutí žalovaného dne 17. 2. 2003. S ohledem na ust. § 47 odst. 1, 2 daňového řádu byla daň vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. K tomu poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, z něhož plyne povinnost vyměřit daň ve lhůtě nepravomocně (č. 954/2006 Sb. NSS). Stěžovatel je názoru, že k prekluzi je soud povinen přihlížet i bez návrhu, a že proto měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit pro podstatnou vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (k tomu poukazuje na č. 845/2006 Sb. NSS).

Ve třetím doplnění kasační stížnosti stěžovatel považoval za nezbytné blíže zargumentovat nezbytnost povinnosti soudu přihlížet k prekluzi z moci úřední. Znovu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 - 39 (845/2006 Sb. NSS). Zde uvedenou argumentaci označil za ústavně konformní a odpovídající mezinárodním závazkům. Obecné principy koncentrace a dispozitivnosti totiž musejí ustoupit silnějšímu principu „není viny bez zákona“. Vzhledem k tomu, že ani daně nelze ukládat a vybírat bez zákona, pak v historických souvislostech je třeba i zánik této povinnosti považovat za daný. K prekluzi daně musí přihlížet správní orgán z moci úřední a soud to nemůže přehlížet, i když žalobce proti tomu výslovně nebrojí. Takové rozhodnutí totiž odporuje ust. čl. § 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Nerespektování tohoto principu by vedlo k paradoxní situaci, kdy by soud v rámci své přezkumné činnosti vydával rozhodnutí o jehož hmotněprávní nesprávnosti by v době vydání věděl. Prekluze práva je svou povahou takovou skutečností, k níž musí soud přihlížet z moci úřední.

Nejvyšší správní soud je podle § 109 odst. 2 s. ř. s. vázán rozsahem kasační stížnosti, podle odst. 3 téhož ustanovení i jejími důvody - výjimkou z této vázanosti je zatížení soudního řízení zmatečností nebo jinou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, či nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nebo nicotnost správního rozhodnutí. Ač stěžovatel výslovně poukazuje na kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ve skutečnosti namítá i důvody odpovídající § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud je povinen se zabývat kasační stížností včetně všech jejích doplnění. V první řadě je třeba vážit důvodnost kasačního tvrzení, že krajský soud byl povinen zkoumat prekluzi lhůty pro doměření daně. Pokud by tato kasační námitka byla důvodná, bylo by nutno považovat postup krajského soudu za vadný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a jeho rozsudek by musel být pro tuto vadu zrušen, aniž by bylo třeba zkoumat důvodnost ostatních kasačních námitek. Kasační stížnost se opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 As 57/2004 - 39; toto rozhodnutí se však týkalo věci přestupkové a postavení soudního přezkumu v případě uložení trestu. Tento názor byl však vztažen, byť okrajově, i na rozhodování o dani (rozsudek ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 108/2006 - 104). V mezidobí od vydání tohoto rozhodnutí však byla jeho správnost popřena postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 86/2007 (v době vydání tohoto rozsudku dosud nepublikováno) vyslovil, že *vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.* Tvrdí-li tedy stěžovatel, že nerespektování lhůty k vyměření či doměření daně je vadou řízení, nelze mu přisvědčit. Jde o nezákonnost, k níž je přihlíženo jen k námitce, která v daném případě v žalobě vznesena nebyla. Výjimkou z dispoziční zásady jsou jen hrubé vady řízení nebo nicotnost. Do žádné z těchto kategorií rozhodnutí žalovaného nespadá. Považuje-li stěžovatel za nemožné, aby soud při přezkumu vědomě akceptoval nezákonné rozhodnutí, je třeba odpovědět, že to je spojeno s principem dispoziční zásady. Je to žalobce, který svým návrhem vymezuje předmět i rozsah soudního přezkumu. Neobstojí ani poukaz na ust. čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Ten sice stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, ale stejně tak je v čl. 4 Listiny stanoveno, že veškeré povinnosti lze ukládat jen na základě zákona. Výklad stěžovatele by tak zcela popřel principy, na nichž bylo správní soudnictví vybudováno, neboť při uložení jakékoliv povinnosti by stačilo napadnout rozhodnutí žalobou obsahující jakoukoliv, třeba minimální, skutkovou a právní výtku, a soud by z moci úřední musel zkoumat oprávněnost základu uložené povinnosti a všech jejích zákonem vymezených podmínek. Takový výklad je neudržitelný. Kasační námitce vady řízení krajského soudu, který měl z moci úřední zkoumat, zda nedošlo k prekluzi daně, proto nelze přisvědčit.

Další kasační námitkou, kterou je třeba zkoumat před jednotlivými věcnými námitkami, je námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Byla-li by zjištěna, ať již by spočívala v nesrozumitelnosti či v nedostatku důvodů, opět by se jednalo o důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu, aniž by bylo lze zkoumat námitky ostatní. Nepřezkoumatelnost je přitom důvodem, k němuž podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet, i když není kasační stížností namítána; v daném případě ovšem namítána je. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, *za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda*

žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (zveřejněno: Sb. NSS 133/2004). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130 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 (zveřejněno: Sb. NSS 244/2004). Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů je pak třeba podle již zmíněného rozsudku č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 rozumět nedostatek důvodů skutkových, nikoliv dílčích nedostatků odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

Stěžovatel zejména poukazuje na skutečnost, že krajský soud nevycházel ze všech důkazů provedených v daňovém řízení a sám je nehodnotil.

Povinností krajského soudu bylo přezkoumat napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Žalobce v nich tvrdil, že práce byly provedeny a že k tomu snesl dostatek důkazů v daňovém řízení. Výslovně poukazyval na výpověď svědka H1, Ing. C., Ing. H. a Z. Při jednání soudu dne 18. 10. 2006 pak navrhl, aby soud jejich výslech rovněž provedl, případně aby jejich výpovědi učiněné v daňovém řízení při jednání přečetl, a dále aby vyslechl svědky K., V1 a H2. Soud návrhu nevyhověl, přičemž z protokolu je zřejmé, že v úvodu jednání v rámci sdělení podstatného obsahu soudního spisu byl sdělen obsah napadeného rozhodnutí žalovaného, žaloby, vyjádření žalovaného a konstatován podstatný obsah připojených správních spisů.

V rozsudku krajského soudu pak je uveden obsah správního spisu z hlediska úkonů správce daně a stěžovatelem (žalobcem) podaných vysvětlení k jemu adresovaným výzvám, souhrn žalobních bodů a obsah vyjádření žalovaného. V části rozsudku, v níž soud hodnotí důvodnost žaloby, je opět provedeno shrnutí výzev správce daně a vysvětlení k nim podaných se závěrem, že žalobce v daňovém řízení předložil pouze listinné důkazy, které jako důkazy správcem daně nebyly osvědčeny. Hodnocení důkazů, jakož i zdůvodnění neprovedení důkazů ze strany správce daně, označil za odpovídající zákonným zásadám. V jiné části odůvodnění pak vyhodnotil vědomost svědka H1 a Ing. C. o existenci subdodavatelů za neschopnou prokázat konkrétní zdanitelné plnění.

Je třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že si odůvodnění rozsudku odporuje v části, v níž je tvrzeno předložení pouhých listinných důkazů v daňovém řízení, a v části odmítající význam dvou svědeckých výpovědí. Toto hodnocení soudu dále neobstojí proto, že není úplné. Stěžovatel má pravdu v tom, že v daňovém řízení bylo vyslechnuto více svědků a výslech několika dalších byl navrhován. Hodnocené výpovědi pak krajský soud blíže neuvádí a nelze tak považovat jeho hodnocení za přesvědčivé. Mimo to je třeba na hodnocení rozhodnutí žalovaného nahlížet v kontextu s tvrzením stěžovatele o průběhu soudního jednání. Protokol o jednání skutečně nasvědčuje tomu, že obsah správního spisu při něm byl

konstatován nedostatečně a že výpovědi svědků, kteří byli v daňovém řízení slyšeni, nebyly ani na žádost stěžovatele (žalobce) čteny. Nejde o neprovedení výslechnů navržených osob - zde lze krajskému soudu přisvědčit, že od těchto výslechnů, s ohledem na časový odstup, nelze očekávat žádný přínos pro závěr o zákonnosti rozhodnutí žalovaného.

Jednání soudu je určeno k tomu, aby věc před ním byla řádně projednána. Soudní řád správní (§ 75 odst. 1) předpokládá, že soud zkoumá skutkový a právní stav věci, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumává v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 1). Při jednání také předseda soudu vede účastníky k vyjádřením včetně vyjádření k dalším okolnostem, které považuje za potřebné pro rozhodnutí (§ 49 odst. 4 s. ř. s.). Není-li důkazních návrhů a neprovádí-li se dokazování, posuzuje soud důvodnost žaloby na základě žalobních námitek, vyjádření žalovaného a obsahu správního spisu. S jeho úplným obsahem se proto musí před rozhodnutím seznámit, a to se všemi skutečnostmi z něho plynoucími, které mají pro rozhodnutí význam. Jestliže tedy v daném případě soud ze správního spisu konstatoval pouze obsah napadeného rozhodnutí žalovaného a zjevně nekonstatoval obsah provedených důkazů (jinak by totiž stěžovatel čtení svědeckých výpovědí při jednání nežádal) je toto seznámení nedostatečné a vylučující posouzení důvodnosti žalobních námitek. Navíc v daném případě bylo při jednání požadováno, aby ze spisu byly výslovně čteny výpovědi svědků slyšených v daňovém řízení. Soud tomuto návrhu nevyhověl a v rozsudku to nijak nezduvodnil (jeho důvody směřují jen k odmítnutí provedení svědeckých výslechnů). Jestliže pak soud přesto, byť zcela nekonkrétně, hodnocení vybraných dvou svědeckých výpovědí provedl, musel tak učinit buď jen převzetím hodnocení z rozhodnutí žalovaného, aniž správnost tvrzení uvedených v odvolacím rozhodnutí sám seznal, a nebo se s obsahem těchto výpovědí seznámil až po rozhodnutí, při vypracování rozsudku. Oba tyto způsoby jsou zcela nepřijatelné a porušují právo na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 2, čl. 38 odst. 2 Listiny).

Rozsudek krajského soudu je proto třeba považovat za nepřezkoumatelný, a to zčásti pro nesrozumitelnost spočívající v rozporných údajích o skutkovém stavu věci, zčásti pro nedostatek důvodů spočívající v neuvedení dostatečných skutkových podkladů pro jeho právní závěry. K tomu pak přistupuje vada řízení před soudem spočívající v opomenutí řádného seznámení se spisem před vydáním rozhodnutí. Nejvyššímu správnímu soudu je známo, že ve věci stěžovatele i v obdobných věcech T. M. se jedná o rozhodování více žalob vycházejících z podobné důkazní situace. Navzdory tomu krajský soud k rozsudkům přistupuje diferencovaně, když některé zdůvodní tak, že obstojí, a jiné natolik povrchně, že obstát nemohou. Přitom předmětem těchto žalob jsou jak různé daně, tak i různá zdaňovací období a nelze dovést, že skutkový stav a jeho hodnocení v později rozhodovaných případech nevyžaduje vlastní důslednou argumentaci. Ostatně, pokud by krajský soud byl názoru o shodě účastníků i skutkové a právní problematice, jistě by ze společně podané žaloby nevyklučoval jednotlivé případy k samostatnému projednání.

Nejvyšší správní soud tedy shledal naplnění kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přičemž důvodnost kasačních námitek podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zatím posoudit nelze.

Proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení jeho právním názorem vázán.

V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. prosince 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu