



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 133/2006 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2006, č. j. 29 Ca 133/2006 - 27, **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 18. 10. 2002 č. j.: FŘ-110-6828/2001-0107/PH, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Zlín ze dne 28. 6. 2001 č. j. 142682/01/303912/2629 doměřujícímu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1996 částku 103 280,- Kč.

Krajský soud označil za předmět sporu faktury od dodavatelů HAŠ, v.o.s., a KOREX, spol. s r.o., které žalobce zahrnul ve svém účetnictví do výdajů. Bylo tak jeho povinností prokázat, že se jedná o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; své povinnosti vyplývající z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) však nesplnil. K výzvě správce daně neprokázal, že práce spočívající v opravách nákladních vulkanizačních forem byly provedeny, a to ani firmou VALÁŠEK Plus, spjatou s firmou HAŠ prostřednictvím smlouvy o dílo. Jeho tvrzení nebylo doloženo ani výpovědí svědka H1, zaměstnance firmy BARUM Continental. Tento svědek,

stejně jako svědek Ing. C., zaměstnanec Zbrojovky Jablunka, neprokázali provedení fakturovaných prací. Žalobní námitku porušení procesních předpisů soud označil za nedostatečně konkrétní s tím, že soud není povinen za žalobce cokoliv dovozovat. Návrh na výslech svědků soud odmítl pro neúčelnost a značný časový odstup od rozhodných událostí. Námitku nevyslechnutí svědků V. a H2 a správcem daně označil za uplatněnou až po uplynutí žalobní lhůty. Žalobu z těchto důvodů 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 výdaj 225 600 Kč - fa. č. 3/96 ze dne 11. 10. 1996 (HAŠ, v.o.s.) a výdaj 111 900 Kč - fa. č. 960193 ze dne 25. 11. 1996 (KOREX, s.r.o.). Výdaje musely být vyloučeny, neboť stěžovatel neprokázal ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, že se jedná o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný ve svém rozhodnutí detailně vyložil z jakých důkazních prostředků při svém rozhodování vycházel a jak důkazy hodnotil. Stěžovatel doložil pouze daňové doklady, ovšem neprokázal, že v souladu s nimi bylo také plněno a výdaje jsou oprávněné. 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. Navrhovaní svědci 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 v doplnění kasační stížnosti ze dne 2. 5. 2007 znovu poukázal na návrhy na výslech svědků H1, C., Ing. H. (v žalobě), V1 a K. (při ústním jednání). Hodlal tak 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 skutečné poskytnutí

zdanitelného plnění a nárok žalobce na odpočet daně na vstupu (*poznámka NSS: stěžovatel zjevně zaměňuje předmět žaloby, jímž bylo rozhodnutí o doměření daně z příjmů, nikoliv daně z přidané hodnoty*). Soud se však s námitkou o nesprávném hodnocení důkazů nedostatečně vypořádal. 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. a 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 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. Přitom zejména z výpovědi svědka Ing. H. vyplynulo zcela jednoznačně provedení prací společností HAŠ. Žalovaný tím, že prověřoval provedení prací dodavatelskými společnostmi společnosti HAŠ, vyžadoval od žalobce prokazování skutečností, na nichž se nijak nepodílel. Právě na neprokázání subdodavatelských vztahů postavil žalovaný odmítnutí uplatnění odpočtu (*poznámka NSS: stěžovatel i zde zjevně zaměňuje předmět žaloby, jímž bylo rozhodnutí o doměření daně z příjmů, nikoliv daně z přidané hodnoty*). Závěry soudu je proto třeba považovat za nesprávné a pro absenci odůvodnění za nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud je podle § 109 odst. 2 s. ř. s. vázán rozsahem kasační stížnosti včetně jejího doplnění a 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 se musel v první řadě zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Byla-li by zjištěna, ať již by spočívala v nesrozumitelnosti či v nedostatku důvodů, jednalo by se 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 poukazoval na výpověď svědka H1, Ing. C. a Ing. H. Při jednání soudu dne 18. 10. 2006 pak navrhl, aby soud jejich výslech rovněž provedl, případně aby jejich výpovědi 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 konstatován 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 listinné důkazy, ovšem existenci tvrzených výdajů neprokázal. Hodnocení důkazů, jakož i zdůvodnění neprovedení důkazů ze strany správce daně, označil za odpovídající zákonným zásadám. Ze svědeckých výpovědí opakovaně konstatoval a hodnotil výpověď svědka H1 a poté svědka Ing. C.

Je třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že hodnocení soudu není úplné a neodpovídá správnímu spisu, neboť se nezabývá vším, co z něho plyne. V daňovém řízení bylo vyslechnuto více svědků a výslech několika dalších byl navrhován. Krajský soud však hodnotí jen některé z nich, ostatní pomíjí, aniž by vyslovil, že nejsou pro posouzení věci rozhodné. Takové hodnocení nelze považovat 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 nebyl úplně konstatován a že výpovědi svědků, kteří byli v řízení slyšeni, nebyly ani na žádost stěžovatele (žalobce) čteny. Nejde o neprovedení výslechných navržených osob - zde lze krajskému soudu přisvědčit, že od těchto výslechných, 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 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 dále blíže neidentifikovaný obsah - zjevně však bez konstatování důkazních prostředků, 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 výsledků). 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 pro nesrozumitelnost spočívající v hodnocení důkazních prostředků, s nimiž se před rozhodnutím neseznámil, a pro nedostatek důvodů spočívající v neuvedení dostatečných skutkových podkladů pro jeho právní závěry. Opomenutí řádného seznámení se spisem před vydáním rozhodnutí pak je závažnou vadou jeho řízení. 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 ob stojí, a jiné natolik povrchně, že ob stát 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.

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.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. prosince 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu