

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **J. N.**, zast. advokátkou Mgr. Ditou Křápkovou, Brno, Obilní trh 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2005, č. j. 29 Ca 86/2003 – 38,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2005, č. j. 29 Ca 86/2003 – 38 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností žalobce jako stěžovatel brojí proti výše označenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2002, č. j. 3522/02/FŘ/130, jakož i jemu předcházejícímu rozhodnutí Finančního úřadu Brno – venkov ze dne 10. 1. 2002, č. j. 3311/02/293913/8862. Rozhodnutím Finančního úřadu Brno-venkov, č. j. 3311/02/293913/8862, ze dne 10. 1. 2002, byl vystaven platební výměr, kterým byla žalobci jako stěžovateli podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též ZSDP) a podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též ZDPH), vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2001 ve výši vlastní daňové povinnosti 154 173 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo Finančním ředitelstvím v Brně zamítnuto dne 19. 12. 2002, č. j. 3522/02/FŘ/130.

Proti výše uvedenému rozsudku Krajského soudu v Brně, a to do všech jeho výroků, podal stěžovatel ve stanovené lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.). Stěžovatel je toho názoru, že jak správní orgán, tak poté Krajský soud v Brně v napadeném rozsudku,

vycházely z nesprávných a neúplných skutkových zjištění, ze kterých pak dovodily nesprávné právní závěry.

Stěžovatel totiž považoval nákup zboží od společnosti P. M., s. r. o. realizovaný na základě kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2000 za prokázaný. O průběhu předávání a přejímání zboží dle kupní smlouvy byl sepsán předávací protokol, faktickému předání a převzetí zboží byli přítomni svědci, přičemž provedení jejich výslechu stěžovatel navrhoval. Při této přejímce bylo zboží přepočítáváno a kontrolován jeho faktický stav. Stěžovatel je přesvědčen, že správci daně předložil či navrhl dostatek důkazů, jimiž se prokazuje nebo lze prokázat uskutečnění shora uvedeného zdanitelného plnění, které bylo správcem daně zpochybněno. Stěžovatel je přesvědčen o tom, že důkazní břemeno unesl, když navrhoval provedení svědeckých výpovědí za účelem prokázání, že k převodu vlastnického práva mezi společností P. M. s. r. o. a jím došlo.

Stěžovatel se cítí poškozen na svých právech v daňovém řízení tím, jak správce daně interpretoval zásadu volného hodnocení důkazů. V daném případě je však podstatné, že správce daně považuje uplatněný nárok za nedoložený po faktické stránce. Jak uvádí správce daně, není pro něj rozhodující, že stěžovatel uplatněný nárok na odpočet daně doložil po formální stránce perfektním daňovým dokladem. V situaci, kdy správce daně popírá reálnost převodu vlastnického práva, považuje stěžovatel výslech jím navrženého svědka za významný, jelikož tento výslech měl směřovat k objasnění právě skutkových prvků případu. Tento svědek se měl vyjádřit ke konkrétním okolnostem uvedeného obchodního případu, tj. k faktickému předání a převzetí movitých věcí kupujícím, jakož i k ekonomickému účelu předmětného obchodu. Vzhledem k situaci tedy nelze tento důkaz výslechem svědka považovat za srovnatelný či stejně významný jako listinný důkaz, kterým je např. předávací protokol o předání a převzetí věcí. Navržený výslech svědka měl přispět k prokázání skutečného stavu věci a skutečného obsahu právního úkonu. Za dané situace, kdy správce daně hodnotí listiny předložené mu stěžovatelem jako stižené nedostatkem vážnosti vůle a z tohoto důvodu tedy dovozuje neplatnost kupní smlouvy, pak navržený výslech svědka nemůže být považován za nadbytečný či případně za nerelevantní. Správní orgán se v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal uspokojivým způsobem, proč navrhovaný důkaz výslechem svědka neprovedl.

V situaci, kdy správce daně nepřipouští provedení důkazů navržených stěžovatelem, stává se pro stěžovatele fakticky nemožným unést důkazní břemeno. Tím se postup Finančního ředitelství v Brně dostal do rozporu s § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Vzhledem k tomu je napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně neobjektivní a nevycházející ze spolehlivě zjištěného stavu věci.

Finanční ředitelství v Brně v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí konstatuje, že účetní hodnota hmotného investičního majetku společnosti P. M., s. r. o. (dříve G. A., s. r. o.) ke dni 31. 12. 1998 činila pouze 1 164 000 Kč a že další investiční majetek tato společnost nepořídila, tudíž že není možné, aby tato společnost dne 1. 12. 2000 prodávala hmotný investiční majetek v hodnotě 16 098 619,60 Kč bez DPH. Z této okolnosti Finanční ředitelství v Brně dovozuje, že předmětné zboží v této hodnotě shora uvedený dodavatel stěžovateli prodat nemohl.

Rozdíl mezi účetní hodnotou předmětného majetku a jeho kupní cenou není a nemůže být důkazem o tom, že obchod ve smyslu kupní smlouvy se reálně neuskutečnil. Samotná skutečnost, že hmotný investiční majetek je z daňového hlediska odepsán a jeho účetní hodnota je nulová, neznamená, že tento majetek nemá tržní hodnotu a nemůže být tedy prodán za tržní cenu. Je třeba vzít na vědomí, že nejkratší doba odpisování hmotného investičního majetku je tříletá (§ 30 zákona o dani z příjmů). Přestože po ukončení odpisování hmotného investičního majetku podle zákona je jeho účetní hodnota nulová, lze tento majetek samozřejmě prodat za tržní hodnotu. Tudíž dovozovat fiktivnost obchodu z rozdílné výše účetní hodnoty (již částečně odepsaného hmotného investičního majetku) a jeho tržní hodnoty vyjádřené v kupní ceně, je zcela nesprávné.

Až z odůvodnění rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně se stěžovatel dozvěděl, že správce daně dovozuje jím tvrzenou fiktivnost obchodního případu právě z rozdílu mezi účetní hodnotou hmotného investičního majetku a jeho kupní cenou. Jelikož tato úvaha správce daně je nesprávná a nelogická, reagoval stěžovatel po obdržení napadeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně tím, že zadal soudnímu znalci zpracování posudku, jehož úkolem bylo ocenění movitých věcí, které byly předmětem prodeje dle kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2000. Jelikož prvostupňové rozhodnutí správce daně, kterým je platební výměr ze dne 10. 1. 2002, žádné odůvodnění neobsahovalo, nemohl stěžovatel reagovat dříve a předložit uvedený znalecký posudek již v rámci odvolacího řízení. Tento posudek č. j. 1386/DV/2002 zpracovaný Ing. O. D., znalcem z oboru ekonomika, byl krajskému soudu předložen. Ocenění bylo jmenovaným znalcem provedeno k rozhodnému období, kterým byl prosinec 2000. Ze závěrů tohoto znaleckého posudku vyplývá, že hodnota předmětných movitých věcí v uvedeném období činila 15 263 771 Kč. Tudíž tento znalecký posudek prokazuje nesprávnost závěru Finančního ředitelství v Brně a dokladuje reálnost kupní ceny, která byla sjednána mezi stěžovatelem jako kupujícím a společností P. M. s. r. o. jako prodávajícím, přičemž tato kupní cena zcela odpovídala tržní situaci v době a místě prodeje, Krajský soud v Brně se však k tomuto důkazu nijak nevyjádřil.

V daném případě nemůže být dle názoru stěžovatele pochyb o tom, že účastníci předmětné kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2000 měli zájem tímto právním úkonem převést vlastnické právo ke zboží zde uvedenému ze společnosti P. M., s. r. o. na J. N., což také učinili. V tomto směru kupní smlouva jako složený právní úkon splňuje všechny náležitosti kladené na právní úkon zejména § 37 obč. zákoníku, a to jak náležitosti vůle, tak i jejího projevu.

Stěžovatel trvá na tom, že nejsou pravdivé závěry Finančního ředitelství v Brně o nedostatku vážnosti vůle, a tudíž simulovaném právním úkonu. Kdyby správce daně provedl navrženou výpověď svědka, musel by dospět k závěru, že účastníci kupní smlouvy skutečně měli vůli převést a také převedli vlastnické právo k uvedenému zboží. K témuž závěru by správce daně musel dospět, kdyby se důsledně zabýval otázkou skutečné tržní hodnoty prodaných věcí a nespokojil se s konstatováním jejich účetní hodnoty, které je v daném případě zcela nerelevantní. Kdyby tedy správce daně skutečně zjišťoval skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji, jak mu ukládá zákon, musel by dospět k závěru, že uplatněný nárok na nadměrný odpočet je doložen rovněž po stránce faktické.

Shora uvedené porušení procesních předpisů v daňovém řízení mělo za následek porušení hmotných práv stěžovatele. Toto porušení hmotných práv stěžovatele je implicitně vyjádřeno v čl. II. žaloby ze dne 3. 3. 2003. Zatímco tedy stěžovatel v daňovém přiznání uplatnil nárok na nadměrný odpočet ve výši 3 863 614 Kč, byla mu správcem daně vyměřena

daňová povinnost ve výši 154 173 Kč, když po neúplném, kusém a zcela jednostranně zaměřeném dokazování stěžovatelem uplatněný nárok na nadměrný odpočet nebyl uznán. Tento postup znamenal, že stěžovatel odvedl na dani z přidané hodnoty částku o cca o 4 mil. Kč vyšší, než mu ukládá zákon o dani z přidané hodnoty. Postupem správce daně, který fakticky představuje jeho libovůli při provádění důkazů a v konečném důsledku pak odepření spravedlnosti, bylo velmi výrazně zasaženo do sféry majetkových práv stěžovatele.

Vzhledem k výše uvedeným okolnostem stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2005, č. j. 29 Ca 86/2003 a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Ke kasační stížnosti podal žalovaný vyjádření v tom smyslu, že jedinou explicitně uvedenou výhradou proti napadenému rozhodnutí Krajského soudu v Brně je tvrzení stěžovatele, že krajskému soudu jako důkaz předložil znalecký posudek č. j. 1386/DV/2002, kde bylo k rozhodnému období (prosinec 2000) provedeno ocenění movitých věcí, které byly předmětem kupní smlouvy, a jejich hodnota vyčíslena na 15 263 771 Kč, a že se soud k tomuto důkazu nijak nevyjádřil. Žalovaný především poukazuje na skutečnost, že z podané žaloby nevyplývá, že by stěžovatel soudu zmíněný znalecký posudek předložil. Žalovaný nemá rovněž žádnou povědomost o tom, že by tak stěžovatel učinil později. Dále je žalovaný toho názoru, že provádění důkazů, vztahujících se ke skutkovým zjištěním, navrhovaných až v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, je bez významu vzhledem k tomu, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Jestliže stěžovatel předmětný důkaz nenavrhl (nepředložil) již v průběhu řízení před správním orgánem, jak vyplývá ze správního spisu, nemohl se jím správní orgán při svém rozhodování zabývat. Ve správním soudnictví jde o kasační kontrolu správního rozhodnutí soudem, a proto je pro soud rozhodující objektivně existující stav v době vydání napadeného rozhodnutí, tj. může vycházet pouze z těch důkazů, které byly součástí odvolacího spisu správního orgánu, a které proto mohly být podkladem pro jeho rozhodnutí. Z tohoto důvodu nemůže soud přihlížet k důkazu předloženému žalobcem až v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

V odvolání proti platebnímu výměru stěžovatel uvedl: „O průběhu předávání a přejímání zboží dle kupní smlouvy byl sepsán předávací protokol, přičemž fyzickému předávání a přejímání zboží byli přítomni svědci, jejichž výslech lze provést.“ Navrhované svědky však stěžovatel dle názoru žalovaného nijak nekonkretizoval. V podání ze dne 2. 8. 2002 (doplnění odvolání) potom stěžovatel uvedl: „Fyzickou inventarizaci a faktickou kontrolu přebíraného zboží provedl zaměstnanec J. N. pan M. Ch. Navrhuji tedy, aby odvolací orgán, bude-li to považovat za vhodné, doplnil dokazování o svědeckou výpověď pana M. Ch.“ Žalovaný trvá na tom, že v daném případu nemohl navrhovaný výslech svědka nijak změnit důkazní situaci, když ohledně předání a převzetí zboží byl pořízen písemný zápis. Neprovedení výslechu svědka tak nemohlo mít vliv na posouzení věci. Dlužno dodat, že stěžovatel v daňovém řízení (stejně jako v řízeni před soudem) ani neuvedl, co by měl jím navrhovaný svědek potvrdit, či vyvrátit. Žalovaný je tedy přesvědčen, že Krajský soud v Brně postupoval správně, když námitky stěžovatele týkající se neprovedení výslechu jím navrženého svědka neshledal opodstatněnými. Vzhledem ke shora uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud nevyhověl návrhu stěžovatele a kasační stížnost zamítnul.

Krajský soud v Brně žalobu zamítl a uvedl, že žalobci nelze přisvědčit, že by v důsledku namítaných porušení procesních ustanoveních došlo k vydání nezákonného rozhodnutí. Z ničeho totiž neplyne, že by okolnost žalobcem tvrzená, tedy že nebylo přihlíženo ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, vedla k porušení procesního předpisu a že by porušení tohoto procesního ustanovení mělo za následek nezákonnost vydaného rozhodnutí, což by znamenalo, že v důsledku porušení procesních pravidel v řízení by došlo nebo mohlo dojít k porušení hmotných práv žalobce. Žalobce porušení hmotných práv v žalobě ostatně ani netvrdí. Navíc je z obsahu správního spisu zřejmé, že své námitky v průběhu řízení uplatnil a teprve poté bylo vydáno rozhodnutí prvostupňového správního orgánu, proti kterému se žalobce dále odvolal. Jeho odvolání bylo věcně projednáno a z obsáhle odůvodněného napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný podrobně vypořádal se všemi námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání. Důkazy poskytující napadenému rozhodnutí dostatečnou oporu žalobce nijak nezpochybnil, domáhá se však jiného hodnocení stejných důkazů z nichž vycházel žalovaný. Odmítl-li žalovaný provést navržený výslech svědka, náležitě zdůvodnil, proč tento výslech svědka není vzhledem k ostatním zjištěným skutečnostem relevantní. Žalobci nelze přisvědčit, že žalovaný pouze konstatoval, že navržený výslech svědka není relevantní. Tento svůj závěr žalovaný v odůvodnění rozhodnutí náležitě zdůvodnil s odvoláním na jiné důkazy v řízení provedené a zjištěné skutečnosti. Žalobce se nedovolává žádného důkazu, který by mohl zvrátit závěry žalovaného a neuvádí ani, co by měl navrhovaný svědek potvrdit či vyvrátit, když žalovaný nezpochybňuje písemný zápis dokladující, že mělo dojít k předání a převzetí zboží, tento zápis však v souladu s § 2 odst. 7 ZSDP s ohledem na další zjištěné skutečnosti v rámci zásady volného hodnocení důkazů také vyhodnotil. V této souvislosti nutno dále uvést, že s ohledem na vznesené žalobní námitky by soud mohl v přezkumném řízení k procesní vadě (považoval-li by tvrzení žalobce za relevantní) přihlédnout jen tehdy, pokud by takové vady mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Nic takového však z předloženého správního spisu neplyne, naopak je zřejmé, že žalobce podle obsahu svých podání v průběhu řízení měl dostatek prostoru k tomu, aby se ke všem důkazům zjištěným v daňovém řízení mohl vyjádřit. Z obsahu žaloby neplyne, v čem vlastně má být spatřována nezákonnost rozhodnutí, které je žalobou napadeno, když tvrzené procesní pochybení takovou nezákonnost způsobit nemohlo, a není zřejmé ani to, ve kterých svých právech, kromě v žalobě uváděných procesních právech, se žalobce vlastně domnívá být zkrácen. Tvrzení o porušení hmotněprávního předpisu žaloba zcela postrádá. Z obsahu žaloby plyne, že žalobce tvrdí, že uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokázal, avšak v tomto ohledu v žalobě není tvrzena ani vyargumentována žádná relevantní okolnost. Oprávnění správce daně posoudit důkazy podle své úvahy v zásadě znamená, že právní úkon může být z daňového hlediska posuzován podle svého obsahu, nikoliv podle formy, když § 2 odst. 7 ZSDP opravňuje správce daně při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu, popř. jiné skutečnosti, které jsou rozhodné pro správné stanovení, či vybrání daně, pokud je tento stav zastřen stavem formálně právním a liší se od něho. Správci daně nelze vytýkat, jestliže se v daňovém řízení zaměří na to, aby dvoustranný právní úkon nesměřoval k obcházení zákona (in fraudem legis) a v přezkoumávané věci pak závěr žalovaného odkazující na ustanovení 2 odst. 7 ZSDP, kterého se dovolává při posouzení skutkových zjištění, je závěrem zákonu odpovídajícím. Ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP je zařazeno mezi základní zásady daňového řízení, které zákon o správě daní a poplatků vymezuje pro postup územních finančních orgánů. Z povahy věci plyne, že toto ustanovení zavazuje v daňovém řízení správce daně k postupu podle kompetencí zde mu svěřených, jestliže daňový subjekt nesplní své povinnosti, nepřizná a neodvede daň ve správné výši tak, aby byl naplněn základní cíl daňového řízení, kterým je správné stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Byl-li

v dané věci navozen právní stav výhradně pro účely zkrácení daně z přidané hodnoty, nelze žalovanému vytýkat, že se tohoto zákonného ustanovení dovolává. Ve sféře soukromoprávní lze z principu smluvní volnosti dovodit svobodnou vůli účastníků smluvních vztahů, zejména pokud jde o typ smlouvy, obsah smlouvy, či jejich formu, kterou zvolí. V daňovém řízení, které spadá do oblasti práva veřejného, však § 2 odst. 7 ZDSP svěřuje správci daně oprávnění vycházet v daňovém řízení vždy ze skutečného stavu. Jakkoliv tedy účastníci smlouvy v rámci své smluvní volnosti upraví vzájemné vztahy, v daňovém řízení je správce daně zavázán vycházet ze stavu skutečného.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné (ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák.) nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák.), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Stěžovatel se ve své kasační stížnosti domáhá zrušení rozsudku krajského soudu sice z důvodu uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., po posouzení napadeného rozsudku však dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že tento rozsudek je zcela nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to pro nedostatek důvodů. Protože soudní řád správní nemá vlastní ustanovení detailně upravující podobu soudního rozsudku, je třeba postupovat způsobem předpokládaným v § 64 s. ř. s., z kterého vyplývá, že nestanoví-li tento zákon jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení prvé a třetí části občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“).

Podle § 157 odst. 2 o. s. ř. není-li dále stanoveno jinak, soud v odůvodnění rozsudku uvede, čeho se žalobce (navrhovatel) domáhal a z jakých důvodů a jak se ve věci vyjádřil žalovaný (jiný účastník řízení), stručně a jasně vyloží, které skutečnosti má prokázány a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, proč neprovedl i další důkazy, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce. Soud dbá o to, aby odůvodnění rozsudku bylo přesvědčivé. Z uvedeného ustanovení je tedy zřejmé, že pouze tehdy, když soud dodrží náležitosti obsažené v § 157 odst. 2 o. s. ř. pro odůvodnění soudního rozhodnutí, bude se jednat o rozhodnutí dostatečné a srozumitelné. Přezkoumávané rozhodnutí však za takové považovat nelze, neboť trpí řadou nedostatků. Krajský soud v Brně v napadeném rozsudku pouze shrnul skutkový stav, ze kterého bez dalšího (logické souvislosti) přímo vyvodil právní závěr o správnosti napadeného rozhodnutí. Z textu tak není vůbec zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele, týkající se neprovedení navržených důkazů výslechem svědků, při jejichž výpovědích nemohl být přítomen a klást těmto svědkům otázky; nadto se krajský soud nevypořádal s navrženým znaleckým posudkem, a v tom důsledku všech shora zmíněných jsou patrná nedostatečná skutková zjištění nutná pro rozhodnutí ve věci samé. V napadeném rozsudku totiž krajský soud velmi stručně a obecně popsal žalobu bez skutkového děje s tím, že žalobce výhradně napadá procesní postup správce daně

a žalovaného (nesprávně interpretovaná zásada volného hodnocení důkazů, nespolehlivě zjištěný stav věci pro neprovedení navrženého výslechu svědka), bez shrnutí úvah správního orgánu, když poté tento krajský soud učinil závěry shora citované s tím, že dává bez dalšího za pravdu žalovanému aniž přitom tuto skutečnost dovodil z důkazů, z nichž, jak uvádí, jednoznačně vyplynulo, že se jedná o jinak spojené osoby dle § 6 odst. 2 ZDPH, dále ze skutečnosti, že účetní hodnota HIM činila pouze 1 164 000 Kč a v neposlední řadě ze skutečnosti, že předmětné zlato bylo již prodáno třetím osobám, když tato skutečnost ze spisu nikde nevyplývá.

Rozsudek krajského soudu tak postrádá onu úplnost, srozumitelnost a přesvědčivost, která je ze strany zákona předpokládána a v případě krajského soudu i důvodně očekávána. Nejvyšší správní soud pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost nemůže vůbec posoudit, zda v kasační stížnosti stěžovatelem vznesené námitky jsou příléhavé či nikoliv. Takové rozhodnutí je pak třeba pokládat za nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a je nutno je zrušit podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

V této souvislosti je třeba připomenout, že uvedená pochybení při vyhotovování odůvodnění rozsudku zakládají nejen jeho nepřezkoumatelnost, ale současně též jeho protiústavnost, neboť stěžovateli nebyla poskytnuta náležitá ochrana jeho práva na spravedlivý proces podle č. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Na tomto místě proto Nejvyšší správní soud považuje za vhodné citovat část nálezu Ústavního soudu, ve kterém je vyložen následující právní závěr: „Má-li být splněn jeden z účelů soudní jurisdikce, totiž požadavek „výchovy k zachovávání zákona...k úctě k právům spoluobčanů“ (§ 1 občanského soudního řádu), je zcela nezbytné, aby rozhodnutí obecných soudů nejen odpovídala zákonu v meritu věci a byla vydávána za plného respektu k procesním normám, ale aby také odůvodnění vydaných rozhodnutí ve vztahu k zmíněnému účelu odpovídalo kritériím daným ustanovením § 157 odst. 2 in fine, odst. 3 občanského soudního řádu, neboť jen věcně správná (zákonu zcela odpovídající) rozhodnutí a náležitě, tj. zákonem vyžadovaným způsobem odůvodněná rozhodnutí naplňují – jako neoddělitelná součást stanoveného postupu – ústavní kritéria plynoucí z Listiny základních práv a svobod (čl. 38 odst. 1). Obdobně jako ve skutkové oblasti, i v oblasti nedostatečně vyložené a zdůvodněné právní argumentaci nastávají obdobné následky vedoucí k neúplnosti a zejména k nepřesvědčivosti rozhodnutí, což je ovšem v rozporu nejen s požadovaným účelem soudního řízení, ale též i se zásadami spravedlivého procesu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), jak jim Ústavní soud rozumí“ (nález Ústavního soudu ČR ze dne 26. 9. 1996, sp. zn. III. ÚS 176/96, publ. Pod č. 89 Sb. n. u., svazek 6). Na tomto místě Nejvyšší správní soud připomíná, že z podstaty nepřezkoumatelnosti rozhodnutí plyne, že usuzovat proto na důvodnost či nedůvodnost námitek lze jen ve vztahu k rozhodnutí, které je přezkumu schopné a tedy není zatíženo vadou, která jej činí nepřezkoumatelným.

Otázku hodnocení důkazů krajský soud zcela pominul. Krajský soud bude v dalším řízení zkoumat, zda u žalobce bylo či nebylo přijetí takové služby po provedeném dokazování řízení prokázáno, mohla či nemohla tato fakticky neuskutečnitelná služba být následně využita k dosažení obratu za žalobcova zdanitelného plnění. V rámci své správní úvahy správce daně usoudil, že žalobcem deklarované obchodní transakce se fakticky neuskutečnily, žádným z těchto důkazů nebylo spolehlivě prokázáno, proč stěžovatel nemohl zboží prodat (ostatně žalovaný sám tuto skutečnost pouze dovozuje – viz s. 10 rozhodnutí), proto žalobcem předložené doklady nemohly být považovány za doklady daňové. To proto, že nesplňovaly náležitosti uvedené v § 12 odst. 2 písm. a) a b) citovaného zákona. Obě tato ustanovení vycházejí z toho, že zdanitelné plnění muselo být uskutečněno. Tuto na posledním místě

uvedenou náležitost bude muset krajský soud v dalším řízení zkoumat z pohledu jejího splnění, a to na prvním místě. Nejvyšší správní soud pro úplnost cituje I ÚS 55/01, dle nějž v zásadě nelze spatřovat porušení čl. 36 Listiny v tom, že soud nevyhoví všem důkazním návrhům účastníků, neboť jen soudu přísluší rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoliv (§ 120 odst. 1 a 2 o. s. ř.). To však platí pouze potud, pokud lze na skutkový stav v dané věci bezpečně usoudit.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a bude povinen se podanou žalobou žalobce zabývat věcně.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 19. září 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu