



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce F. U., zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem v Praze 1, U Bulhara 3, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, Hradec Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2004, čj. 4714/110/2003-Ja, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2004, čj. 31 Ca 91/2004-28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad rozhodnutím ze dne 13. 3. 2003, čj. 23648/03/273910/5424, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 586 518 Kč. Finanční úřad mj. neuznal jako daňový výdaj částku 1 386 000 Kč, kterou žalobci vyúčtovala společnost K., s. r. o., za stavební práce (úpravy pozemku, opravy plotu a kanalizace). Po provedeném řízení finanční úřad dospěl k závěru, že tyto práce nebyly provedeny.

Žalobce napadl dodatečný platební výměr finančního úřadu odvoláním, které žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím. Žalobu zamítl Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 11. 2004.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady správního řízení, neboť správcem daně a žalovaným byl

porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem a skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, nemá oporu ve správních spisech, a § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Při formulování stížných námitek setrval na námitkách žalobních a vytkl krajskému soudu, že se s nimi v řízení o žalobě řádně nevyrovnal.

K žalobní námitce, že správce daně neumožnil klást v průběhu daňové kontroly otázky svědkům, protože vyslechl Z. R. (z obsahu spisu vyplývá, že se jedná o J. R., pozn. Nejvyššího správního soudu) a Z. M., aniž o výsledích vyrozuměl žalobce, krajský soud uvedl, že ze správního spisu vyplynulo, že konání obou výsledků bylo stěžovateli oznámeno, a ten měl tedy možnost účastnit se výsledků. Stěžovateli sice vypadlo z textu žaloby slovo „včas“, ale má za to, že i když mu oznámením o výsledku svědka nebyly stanoveny žádné povinnosti, ale mělo jít naopak o využití jeho práva, měl správce daně respektovat ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy účinném znění (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) a oznámit termín výsledku svědka včas a v přiměřené lhůtě. Právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky (§ 16 odst. 4 d. ř.) nemůže být naplněno jen formálně. Termín konání výsledků, sdělený jen dva, resp. pět dnů předem, neumožnil, aby se stěžovatel výsledků skutečně zúčastnil. Z citovaných zákonných ustanovení, za použití § 2 odst. 1 a § 31 odst. 2 d. ř. vyplývá, že správce daně měl za povinnost oznámit termín výsledku svědka dostatečně v předstihu, aby se jej mohl stěžovatel zúčastnit, a neučinil-li tak, porušil zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem.

Dále stěžovatel přednesl, že správce daně nedostatečně zjistil skutečný stav (§ 31 odst. 2 d. ř.) a bez řádného odůvodnění vzal v úvahu pouze některé důkazní prostředky, aniž by se vypořádal s předloženými důkazními prostředky. Nevypořádal se zejména s důkazními návrhy, jimiž bylo možno prokázat, že práce byly společností K. prováděny v roce 1997; jako důkazy osvědčil pouze důkazní prostředky podporující nebo alespoň nevyvracející verzi správce daně. Krajský soud se k námitkám stěžovatele vyjádřil pouze tak, že na jedné straně souhlasil se stěžovatelem, že samostatně hodnocené fotografie či samostatně posuzované výpovědi svědků, kteří se na staveništi pohybovali pouze v určitou dobu, by měly jen malou vypovídací schopnost, ale na straně druhé uvedl, že v kontextu s ostatními důkazy provedenými správcem daně a zejména v souvislosti se zjevnými rozpory ve výpovědích stěžovatele a jednatele společnosti K., podporují zjištění a závěry učiněné správcem daně a žalovaným. Stěžovatel vytýká, že krajský soud neuvedl, jak která zjištění správce daně vyvracejí důkazní prostředky předložené stěžovatelem a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel dále objasnil, proč došlo k omylu v uvádění roku, ve kterém byly práce provedeny a předložil důkazy, kdy tyto práce byly skutečně provedeny. Co do tvrzeného rozporu s vydaným materiálem pro opravy plotu a skutečným stavem, jednatel společnosti K. nebyl na tuto skutečnost vůbec dotazován a nebyl ani vyzván k vysvětlení tohoto údajného rozporu. Co do věrohodnosti mapového

podkladu zpracovaného Geodetickou kanceláří Ing. S. G., se ukázalo, že tato kancelář neprováděla žádný průzkum pozemku, který by mohl dostatečně věrohodně zmapovat stav sítí na pozemku, a že mapový podklad byl zpracován na základě starších podkladů. Skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, tak nemá oporu ve správních spisech.

K tvrzenému porušení práva stěžovatele na projednání věci v jeho přítomnosti (článek 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) i v odvolacím řízení krajský soud uvedl, že podobná povinnost z daňového řádu nevyplývá. Stěžovatel ale namítá, že přes absenci výslovného uložení povinnosti odvolacího orgánu rozhodovat o odvolání za účasti odvolatele při ústním jednání je třeba vycházet z ústavně konformního výkladu daňového řádu. Právo na projednání věci za přítomnosti odvolatele lze navíc dovodit z ustanovení § 7 odst. 1 d. ř. ve spojení s § 1 odst. 3 téhož zákona a zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Postup odvolacího orgánu byl v rozporu i s právem na dobrou správu (článek 41 Charty základních práv Evropské unie). Toto právo zahrnuje také právo každého být slyšen dříve, než je učiněno znevýhodňující individuální opatření.

Konečně stěžovatel uvedl, že argumentoval-li krajský soud tím, že stěžovatel měl veškeré důkazní prostředky předložit již v řízení před správním orgánem I. stupně, nebylo to možné. Šlo o důkazní prostředky, které stěžovatel k dispozici dříve neměl, a tuto skutečnost v podaném odvolání výslovně uvedl. Krajský soud tedy popsanou právní otázku posoudil nesprávně.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Především Nejvyšší správní soud nemohl přihlídnout k námitce stěžovatele, podle níž došlo k porušení práv stěžovatele tím, že mu termín výslechu některých svědků nebyl oznámen včas; stěžovatel tuto námitku opřel o tvrzení, že mu při sepisu žaloby vypadlo slovo „včas“. Stěžovatel tak v žalobě tvrdil, že nebyl o termínu výslechů vyrozuměn, a krajský soud se s touto námitkou také vypořádal; v kasační stížnosti stěžovatel namítá něco jiného, že totiž nebyl vyrozuměn s dostatečným předstihem. Nelze zajisté vyloučit, že k věcnému posunu v žalobě mohlo dojít mylnou formulací; tím byl ale smysl žalobní námítky - jíž je krajský soud vázán - podstatně změněn. Nejvyšší správní soud je ovšem při svém rozhodování vázán skutečnostmi a důvody, které stěžovatel uplatnil v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 a § 109 odst. 4 s. ř. s.), jehož rozhodnutí Nejvyšší správní soud přezkoumává. Neformuloval-li stěžovatel své žalobní body správně, [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], nemůže tuto vadu namítat v řízení o kasační stížnosti a vytýkat krajskému soudu, že žalobní námitku sám nepřeformuloval podle obsahu spisu. V podrobnostech k tomuto právnímu názoru Nejvyšší správní soud ostatně odkazuje na svoji ustálenou judikaturu (srov. např. rozsudek ze dne 22. 9. 2004, čj. 1

Azs 34/2004–49, č. 419/2004 Sb., rozsudek ze dne 12. 1. 2005, čj. 7 Azs 329/2004–48,¹ nebo rozsudek ze dne 29. 12. 2005, čj. 1 Ads 1/2004–47²).

Namítá-li dále stěžovatel, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí, vychází jen z jedné části jeho odůvodnění. To, že krajský soud dal za pravdu žalovanému, ještě neznámá, že snad důkazní prostředky předložené stěžovatelem pominul. Krajský soud ve skutečnosti na jedné straně připustil, že stěžovatel předložil řadu listinných důkazů; na straně druhé ale připomenul, že samotné předložení důkazních prostředků provedení tvrzených prací neprokázalo. Krajský soud poukázal mj. na skutečnost, že stěžovatel teprve v průběhu daňového řízení začal tvrdit provedení prací již v roce 1997. Je ostatně nutno dodat, že tvrzení o provedení prací již v roce 1997 následovalo až poté, kdy důkazy prováděné správcem daně začaly nasvědčovat neudržitelnosti původního stěžovatelova tvrzení o provedení prací v roce 1998. Takováto změna v tvrzeních stěžovatele samozřejmě není vyloučena, může se však - podobně jako v posuzovaném případě - odrazit ve věrohodnosti takových nových tvrzení. Ostatně i krajský soud uvedl, že listiny předložené stěžovatelem mohou provedení prací prokazovat, ale pouze tehdy, není-li jejich věrohodnost zpochybněna jinými v řízení provedenými důkazy. Přisvědčil-li krajský soud tomu, že samostatně hodnocené fotografie, či samostatně posuzované výpovědi svědků, mají malou vypovídací schopnost, neznámá to, že tyto důkazy zpochybnil. Krajský soud totiž tyto důkazy postavil do kontextu s ostatními důkazy provedenými správcem daně, zejména se zjevnými rozpory ve výpovědích stěžovatele a jednatele společnosti K. Nejvyšší správní soud přitom dále připomíná, že krajský soud (na stranách 3-6 svého rozsudku) obsáhle zrekapituloval obsah rozhodnutí žalovaného, a to především výčet provedených důkazů a jejich hodnocení. Rozsudek krajského soudu není neurčitý ani nepřesvědčivý, a Nejvyšší správní soud jej má za plně přezkoumatelný.

Stěžovatel se mýlí, tvrdí-li, že skutková podstata z níž správní orgány vycházely, nemá oporu ve spisech. Uvedl-li, že objasnil, z jakého důvodu došlo k omylu v uvádění roku provádění prací, a že k tomuto tvrzení předložil důkazy, lze mu přisvědčit pouze v druhé části jeho vyjádření. Žalovaný ovšem na rozdíl od stěžovatele dospěl k závěru, že předložené důkazy změnu v uváděném roce neobjasňují; a tento závěr postačujícím a přesvědčivým způsobem odůvodnil (str. 25 a násl. rozhodnutí žalovaného). Nebyl-li jednatel společnosti K. vyzván k vysvětlení rozporu mezi vydaným materiálem pro opravy plotu a skutečným stavem, nemění to nic na objektivních zjištěních správce daně vycházejících z místního šetření, fotodokumentace, výpovědích svědků Z. M. a J. M. Správce daně své závěry podrobně a přesvědčivě odůvodnil, žalovaný z těchto závěrů vycházel (str. 21 a násl. a str. 29 rozhodnutí). K tvrzení nevěrohodnosti mapového podkladu zpracovaného Geodetickou kanceláří Ing. S. G. lze opět odkázat k rozhodnutí žalovaného, které se se shodnou námitkou již dostatečně přesvědčivě vypořádalo (str. 29 rozhodnutí

¹ <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=2986>

² <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=5076>

žalovaného); sporná zajisté nebyla existence kanalizace, nýbrž její oprava. Nejvyšší správní soud tedy došel k závěru, že skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, má oporu ve spisech, jejichž obsah se dostatečně odrazil i v napadeném rozhodnutí žalovaného.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v jeho námitce týkající se tvrzeného porušení práva na projednání věci v odvolacím řízení v přítomnosti stěžovatele. V obecné rovině jistě platí, že právo na veřejné projednání věci v přítomnosti daňového subjektu lze vztáhnout i na odvolací řízení podle § 50 daňového řádu (k tomu např. srov. nález Ústavního soudu č. 68 ve sv. č. 33 Sb. ÚS). Toto právo však není samoučelné. Jeho cílem je především umožnit daňovému subjektu, aby se mohl seznámit s prováděnými důkazy, k nim se vyjádřit, klást svědkům otázky apod. Proto za situace, kdy odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování vůbec neprovádí, případně přihlédne k listinným důkazům odvolateli známým a ostatně jím samotným odvolacímu orgánu předloženým, neděje se nic, co by materiálně svědčilo o porušení práva na veřejné projednání věci. Stejně tak v posuzované věci odvolací orgán listinné důkazy předložené stěžovatelem k dovolání neopomněl, v rozhodnutí se s nimi v rozhodnutí vypořádal (str. 28 a násl.), ale k navrženému výslechu svědkyně pak nepřistoupil, přičemž s tím, proč to není nutné se v rozhodnutí také přesvědčivě vypořádal.

Stěžovatel má ovšem pravdu v tom, že důkazy dříve neznámé mohl předložit teprve v rámci odvolacího řízení, ale jiný názor krajského soudu však neměl vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť žalovaný důkazy předložené stěžovatelem nepominul a vypořádal se s nimi.

Stěžovatel se dovolává Charty základních práv Evropské unie. Ani tato námitka na výsledku řízení nemůže nic změnit. Žalovaný především rozhodoval 8. 1. 2004, tj. před přistoupením. Především ale - i přes váhu, kterou Charta má - nejde o formálně závazný právní dokument, z něhož by bylo lze dovodit subjektivní práva, nýbrž pouze o deklaraci vyhlášenou 7. 12. 2000 na summitu Evropské unie v Nice. Ostatně Charta, a jmenovitě její dovolávaný článek 41, se týká práva na dobrou správu ve vztahu k institucím Evropské unie, nikoliv ke správním orgánům členských států.

Z vyložených důvodů tedy Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutí krajského soudu nezákonnost (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), a kasační stížnost proto jako nedůvodnou podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu náklady řízení o kasační stížnosti vznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. října 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu