



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **M. B., spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Zlatavou Davidovou, advokátkou se sídlem Přívrat 12, 616 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí ze dne 17. 2. 2004, č. j. 1978/2003/FŘ/120, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 7. 2005, č. j. 29 Ca 130/2004 - 46,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 7. 2005, č. j. 29 Ca 130/2004 - 46, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 11. 2002, vydaným pod č. j. 162808/02/291913/2924, vyměřil Finanční úřad Brno IV žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 594 890 Kč. K odvolání žalobkyně změnil žalovaný napadené rozhodnutí svým rozhodnutím ze dne 17. 2. 2004 tak, že stanovil dodatečně doměřenou daň ve výši 541 260 Kč.

Žalobu, již žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného, krajský soud zamítl. V postupu finančních orgánů při vedení daňového řízení neshledal vady a ztotožnil se s nimi v tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že pro ni Ing. K. prováděl činnost podle předložených smluv. Částky jemu zaplacené tak nebylo možno považovat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně v I. stupni i žalovaný prováděli ve věci rozsáhlé dokazování; respektovali přitom všechna pravidla obsažená v daňovém řádu a žalovaný pak své závěry i řádně zdůvodnil ve svém rozhodnutí.

Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost, v níž namítla vady podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Odůvodnění rozsudku podle žalobkyně nesplňuje obecné obsahové požadavky (§ 157 odst. 2 o. s. ř.), trpí nedostatkem přesvědčivosti,

a rozsudek se tak stává nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Soud v něm neprovedl žádnou analýzu prokázaných a neprokázaných skutečností, jednotlivými důkazy se vůbec nezabýval, neuvedl, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jakými úvahami se při jeho hodnocení řídil. Chybí zde jakákoliv reakce na konkrétní argumenty žalobkyně, jako např. nevěrohodnost výpovědi jediného svědka žalovaného, nedůsledný postup při provedení svědeckých výpovědí zaměstnankyň žalobkyně, nepřihlídnutí ke svědeckým výpovědím provedeným v rámci kontroly DPH, prokázané dosažení nemalých zdanitelných příjmů v souvislosti s poskytnutými službami. Jádrem odůvodnění rozsudku je pak pouhé konstatování, že žalovaný plně dostal svým zákonným povinnostem, provedené důkazní prostředky hodnotil v rámci jemu svěřené kompetence ve smyslu § 2 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), a rozsah jeho správní úvahy je ve všech případech dostatečný. Odůvodnění, v němž se pouze konstatuje, že postup žalovaného byl v souladu se zákonem, však nemůže obstát. Krajský soud dále nepřihlédl ani k důkazům (svědeckým výpovědím) nově navrženým v žalobě a svědčícím ve prospěch žalobkyně, neboť neshledal nutnost opakovat důkazy již provedené. Zde však nešlo o opakování navržených důkazů, ale o co nejúplnější zjištění skutkového stavu: obsah výpovědí zcela zásadně podpořil tvrzení žalobkyně, přičemž v rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2004 nebyly výpovědi vzaty v úvahu, ačkoli byly pořízeny dlouho před jeho vydáním. Navíc soud nemusel tyto důkazy ani provádět, neboť existovaly již v době vydání rozhodnutí žalovaného; pokud k nim odmítl přihlídnout, nevycházel důsledně ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání správního rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

K vadám řízení před správním orgánem se žalobkyně odvolala na obsah žaloby: zde namítla, že žádný z důkazů provedených v řízení nevyvrátil její tvrzení o poskytnutí předmětných služeb. Žalovaný odmítl množství předložených důkazních prostředků pro jejich nevěrohodnost, avšak proti nim postavil jediný důkaz – svědeckou výpověď Ing. K., o jejíž věrohodnosti lze pochybovat.

Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti po rekapitulaci jejího obsahu a částečně i průběhu dosavadního řízení ve věci uvedl, že žalobkyně ani v průběhu daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob, ani v odvolacím řízení nenavrhl, výsledk svědků Ing. J. Č., Ing. R. H. a Ing. F. V.; nemůže tak vytýkat žalovanému, že tyto důkazy neprovedl, a domáhat se provedení těchto důkazů u soudu; nebylo by to totiž v souladu se zásadou dvojinstančnosti daňového řízení. Dále žalovaný komentoval obsah svého rozhodnutí a shledal jej správným a úplným. Co se pak týče napadeného rozsudku krajského soudu, žalovaný považuje jeho odůvodnění za dostatečné, přesvědčivé, a tedy srozumitelné a přezkoumatelné. Žalovaný si není vědom ani toho, že by se v řízení dopustil vad ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jak to žalobkyně namítá, a domnívá se, že soud ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. důsledně vycházel ze skutkového a právního stavu, jaký tu byl v době vydání rozhodnutí správního orgánu. Žalovaný uzavřel svou argumentaci tvrzením, že ačkoli krajský soud nezopakoval ve svém rozhodnutí výčet a hodnocení jednotlivých důkazních prostředků provedených v daňovém řízení, nýbrž zvolil formu zhodnocení postupu odvolacího orgánu v návaznosti na úpravu důkazního břemene daňového subjektu a úpravu dokazování, je jeho postup i závěry v souladu s ustálenou judikaturou k problematice dokazování a rozsahu přezkumné činnosti soudu, jakož i s úpravou daňového procesu a hmotněprávní úpravou zákona o daních z příjmů. Kasační stížnost by proto měla být zamítnuta.

Kasační stížnost je důvodná.

Proti námitce žalobkyně, podle níž trpí rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, staví žalovaný tvrzení, že nedostatkem důvodů se rozumí nedostatek důvodů skutkových, tedy hodnocení zjištění, o která se opírá nebo mělo opírat správní rozhodnutí; to přitom není případ přezkoumávaného rozsudku. Obecné definici vady rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů, jak ji podává žalovaný, lze přisvědčit: nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů vsutku neplyne z pouhých dílčích vad odůvodnění rozhodnutí (srov. č. 133/2004-II Sb. NSS). Konkrétní rozsudek krajského soudu, který je předmětem kasačního přezkumu v této věci, však netrpí jen dílčími vadami, od nichž by bylo možno odhlédnout. Ačkoli má odůvodnění rozsudku na první pohled obvyklou strukturu (shrnutí dosavadního průběhu řízení, obsahu napadeného rozhodnutí a podání účastníků řízení, citace relevantních právních norem, vlastní úvahy soudu o žalobních námitkách a odůvodnění výroku o nákladech řízení), při bližším zkoumání se stává zjevným, že krajský soud se ve skutečnosti se zcela konkrétními námitkami žalobkyně nevypořádal.

Ve své žalobě žalobkyně argumentovala přesně označenými důkazy, které podle ní svědčily v její prospěch. Poukázala na to, že žádná ze čtyř navržených svědeckých výpovědí jejích zaměstnankyň nevyvrátila tvrzení žalobkyně ohledně služeb poskytnutých Ing. K., zdůraznila, že v průběhu daňového řízení byly správcem daně vyslechnuty třetí osoby, které potvrdily jednání Ing. K. za žalobkyni, a vyslovila nesouhlas s tím, že proti množství důkazů v její prospěch položil správce daně jedinou nevěrohodnou svědeckou výpověď samotného Ing. K. (ostatně rozpornou s jeho předchozími výpověďmi). Dále namítla, že si správce daně nesprávně vyložil přechod důkazního břemene, a že pokud žalobkyni neuvěřil, měl ji vyzvat k doložení dalších důkazů. Správci daně a žalovanému také vytkla, že nevzali v potaz nemalé zdanitelné příjmy, které žalobkyně získala v příčinné souvislosti se zprostředkovatelskou činností Ing. K.

Krajský soud však na tyto veskrze konkrétní výtky nijak nereagoval. Poté, co obsáhle rekapituloval obsah napadeného rozhodnutí a ve vší detailnosti sepsal i obsah žaloby, vysvětlil krajský soud, jakými zásadami se spravuje důkazní řízení před správcem daně [§ 2 odst. 3, § 31 odst. 2 a 4, odst. 8 písm. c) a odst. 9] a co musí být prokázáno ohledně výdajů uplatněných v daňovém přiznání (§ 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). V jediné větě se ztotožnil se závěrem finančních orgánů o tom, že žalobkyně neprokázala, že by pro ni Ing. K. prováděl činnost v souladu s předloženými smlouvami. Dále si položil otázku, zda se žalovaný ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi odvolacími důvody a zda je z něj patrné, jak zhodnotil proběhlé důkazní řízení, a shledal, že žalovaný plně dostál všem svým zákonným povinnostem a důkazy řádně zhodnotil v mezích své správní úvahy.

Na tom, že krajský soud zahrnul do odůvodnění svého rozsudku obecnější část o zásadách důkazního řízení podle daňového řádu, jistě není nic špatného; na závadu ale je, pokud takový obecný výklad není doplněn konkrétním hodnocením důkazů, které byly provedeny v projednávané věci, a pokud tedy závěr soudu neplyne z individualizovaných úvah vztahujících se právě k této věci, a k žádné jiné. Právě takovou vadou je stížen přezkoumávaný rozsudek, který zcela postrádá i jen náznak analýzy konkrétních důkazních prostředků a jejich hodnocení v daňovém řízení. Krajský soud nijak nereagoval na námitku žalobkyně, podle níž žádná ze čtyř svědeckých výpovědí jejích zaměstnankyň nevyvrátila její tvrzení o službách Ing. K., nehodnotil informace získané od

třetích osob, které také potvrdily, že ve věci žalobkyně s Ing. K. jednaly, nezkoumal míru věrohodnosti výpovědi samotného Ing. K., nevysvětlil žalobkyni, jak v projednávané věci přecházelo důkazní břemeno, ani jí nevyvracel úvahu o tom, že o zprostředkovatelské činnosti Ing. K. svědčí již existence určitých zdanitelných příjmů. Zcela bez nadsázky lze říci, že kdyby do argumentační části odůvodnění nebyla zahrnuta ona jediná věta zmiňující se konkrétně o Ing. K., mohla by být tato pasáž odůvodnění používána univerzálně při zamítání všech žalob, v nichž žalobci zpochybňují korektnost důkazního řízení před správcem daně a nesouhlasí s tím, že neunesli důkazní břemeno. „Univerzální odůvodnění“ ovšem může obstát zrovna tak málo jako „univerzální žaloba“, v níž by žalobce namítal, že správní orgán nepostupoval v řízení v souladu se zákonem, porušil zásady obsažené v těch a těch ustanoveních a nesprávně užil svou správní úvahu. Nejvyšší správní soud se setrvale vyjadřuje k takovýmto „univerzálním žalobám“ – které pouze shrnují dosavadní průběh řízení a poté v obecné rovině, bez souvislosti s konkrétními skutkovými okolnostmi, namítají porušení určitých ustanovení – tak, že soud na jejich základě nemůže přezkoumat napadené rozhodnutí, a pokud žalobce svá tvrzení nekonkretizuje, musí je odmítnout (srov. č. 835/2006 Sb. NSS). Obdobně musí takové pravidlo platit – a to tím spíše, že se jedná o úkon orgánu veřejné moci, nikoli o podání účastníka řízení – při přezkoumávání rozhodnutí soudů v kasačním řízení. Z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, jímž se žaloba zamítá, tedy musí být patrné, jakými argumenty soud vyvrátil konkrétní námitky žalobce. Takovou argumentaci však v přezkoumávaném rozsudku nelze shledat ani při nejlepší vůli. Soud zde v podstatě žalobkyni sdělil, že žalovaný dodržel pravidla stanovená zákonem, a jeho rozhodnutí je tedy v pořádku; tím však nijak neodstranil jasně formulované pochybnosti žalobkyně o konkrétních postupech a úvahách správce daně, v nichž podle ní tato pravidla dodržena nebyla. Nejde tedy o to, že by odůvodnění bylo jen nějak „nešikovně“ formulováno: žalobkyni je nutno přisvědčit v tom, že krajský soud zcela pomlčel o tom, proč považuje její námitky za mylné nebo vyvrácené, a neuvedl, v čem spočívá nesprávnost těchto námitek. To činí přezkoumávaný rozsudek nejen nepřesvědčivým, ale též nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů (srov. č. 689/2005 Sb. NSS).

Nepřezkoumatelný je pak i postoj krajského soudu k důkazům navrženým v žalobě. Krajský soud uvedl pouze tolik, že navrhované důkazní prostředky byly již v daňovém řízení provedeny, což plyne z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a není tedy třeba je opakovat. Jak však žalobkyně správně poznamenala ve své kasační stížnosti, tento závěr nedopadá na protokoly o svědeckém výslechu Ing. J. Č., Ing. R. H. a Ing. F. V. Tyto výslechy byly totiž provedeny v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty a žalovaný je při rozhodování o dani z příjmů právnických osob vůbec nepoužil, což mu právě žalobkyně v žalobě vytkla a žádala soud, aby tyto důkazy vzal v úvahu alespoň on. Soud jistě nebyl povinen to učinit; pokud se však rozhodl tyto důkazy (byť již provedené, avšak ve správním spisu neobsažené) nepoužít, bylo jeho povinností toto své rozhodnutí zdůvodnit. Pokud jako jediný důvod uvedl, že tyto důkazy hodnotil ve svém rozhodnutí již žalovaný, přičemž z rozhodnutí žalovaného nic takového nevyplývá, nemůže takový závěr obstát.

Jelikož je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, nemohl se Nejvyšší správní soud zabývat ani kasačními námitkami mířícími na vady řízení před správním orgánem. Z rozsudku napadeného kasační stížností není v této fázi zřejmé, jak zhodnotil namítané vady řízení krajský soud; otázkám vad řízení se proto nemůže věnovat ani soud zdejší (ten totiž hodnotí nikoli samotnou existenci vad ve správním řízení, nýbrž to, zda krajský soud vyslovil ohledně existence či neexistence takových vad správný názor a zaujal tomu přiměřený procesní postoj).

Žalobkyně se svými námitkami tedy uspěla; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. Musí se tedy zabývat konkrétními námitkami žalobkyně a vyvrátit je – setrvá-li na tom, že jsou nedůvodné - konkrétními argumenty. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. ledna 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu

