



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti společnosti **K. spol. s r. o.**, zast. Mgr. Liborem Knotem, advokátem se sídlem ve Zlíně, Osvoboditelů 91, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2006, č. j. 31 Ca 85/2005 - 33,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Stěžovatel **je p o v i n e n** nahradit účastníku řízení do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 4800 Kč k rukám právního zástupce Mgr. Libora Knota, advokáta se sídlem ve Zlíně, Osvoboditelů 91.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 14. 4. 2005, č. j. 4450/04/FŘ 130. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání obchodní společnosti K. spol. s r. o. (dále jen „žalobce“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 12. 2003, č. j. 183674/03/336913/1873, platebnímu výměru č. 126/03, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2002 ve výši nadměrného odpočtu 215 001 Kč.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatele je v rozporu s ustanovením § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť jak vyplývá z obsahu spisu i z odůvodnění napadeného rozhodnutí, lze jednoznačně konstatovat, že skutková zjištění správce daně byla pro jeho závěry dostačující

a jim odpovídající. Stěžovatel namítá, že své rozhodnutí založil na úvahách podložených konkrétními důkazy, postupoval v souladu se zákonem a prokázal existenci skutečností odůvodňujících aplikaci ustanovení, na která ve svém rozhodnutí odkazuje. V dalším odkazuje stěžovatel na své vyjádření k žalobě a ze všech uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém stručném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí se závěry krajského soudu, které odpovídají charakteru vad, jimiž trpí napadené rozhodnutí stěžovatele. Ten dle žalobce předkládá obecná konstatování, aniž by zároveň uvedl, na základě jakých dílčích právních úvah, podpořených konkrétními provedenými důkazy, k takovému právnímu závěru dospěl.

Ze správního spisu stěžovatele Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 15. 12. 2003 vydal správce daně pod č. j. 183674/03/336913/1873, platební výměr č. 126/03, kterým žalobci vyměřil DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2002 ve výši nadměrného odpočtu 215 001 Kč. Učinil tak na základě provedeného vytykáčského řízení, ve kterém mimo jiné neuznal nárok žalobce na odpočet DPH z dokladů (faktur) za komponenty jízdních kol. Žalobce podal dne 17. 3. 2004 odvolání doplněné 16. 4. 2004 o podrobné odůvodnění, v němž namítl rozpor právního názoru správce daně se skutkovým stavem, který dle jeho názoru svědčí o nesprávnosti vydaného rozhodnutí.

Stěžovatel rozhodnutím ze dne 14. 4. 2005, č. j. 4450/04/FŘ 130, odvolání žalobce dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí konstatoval skutkový stav a především zjištění správce daně o zastření skutečného stavu simulovanými právními úkony mezi osobami ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, učiněnými za účelem neoprávněného získání nadměrného odpočtu DPH. V závěru rozhodnutí uvedl, že po zhodnocení důkazů podle své úvahy, a to každého důkazu jednotlivě a všech v jejich vzájemné souvislosti, a s přihlédnutím ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, postupoval správce daně dle stěžovatele v souladu s právními předpisy a platební výměr vystavil oprávněně.

Žalobce napadl výše označené rozhodnutí žalobou u krajského soudu podanou dne 29. 7. 2005, v níž především namítal, že stěžovatel neoznačuje žádný konkrétní důkaz, který by odůvodňoval jeho závěr, a tato vada způsobuje nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Mimo to žalobce žádal o zrušení rozhodnutí i proto, že stěžovatel se v něm nevypořádal s odvolacími důvody tak, aby jeho rozhodnutí naplnilo všechny předpoklady zákonnosti. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. V důsledku této vady řízení proto napadené rozhodnutí zrušil bez jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění poukázal na skutečnost, že rozhodnutí stěžovatele především postrádá přezkoumatelnou úvahu o tom, jak (tj. s přihlédnutím ke kterým skutečnostem a zejména ke kterým důkazům) dospěl správce daně k závěru o předstíraném právním úkonu. Krajský soud konkrétně uvedl, jaké skutečnosti musely být správcem daně

vyhodnoceny, podrobně objasnil, jakým způsobem je třeba úvahy správního orgánu vedoucí ke konečnému závěru v odůvodnění rozhodnutí reprodukovat.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Přestože stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, obsahově je možno všechny kasační námitky stěžovatele subsumovat pod důvod uvedený v citovaném ustanovení pod písm. a). Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

V první řadě je nutno vyjádřit se k samotné povaze kasačních námitek. Stěžovatel ve své kasační stížnosti výslovně uvádí, že *„z obsahu spisu a taktéž i z odůvodnění napadeného rozhodnutí, které bylo předmětem přezkoumávání soudu, lze jednoznačně konstatovat, že skutková zjištění správce daně byla pro jeho závěry dostačující a jim odpovídající“*. K tomu je nutno podotknout, že tyto tvrzené skutečnosti krajský soud ve svém rozhodnutí nijak nezpochybnil. Pokud by byl toho názoru, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu, zrušil by rozhodnutí stěžovatele podle ust. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Ovšem vzhledem k tomu, že pochybení správního orgánu v předchozím řízení spočívá v nepřezkoumatelném odůvodnění rozhodnutí, krajský soud se ani po věcné stránce nezabýval skutkovými zjištěními a rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Při dokazování v rámci správy daní je třeba vycházet z ustanovení § 31 ZSDP, v němž je provedena obecná úprava tohoto institutu, přičemž je nutno přihlídnout i k § 99 téhož předpisu, kde se uvádí, že při správě daní se nepoužije zákon č. 500/2004 Sb., správní řád. V § 2 odst. 3 ZSDP je pak zakotvena zásada volného hodnocení důkazů, podle níž *„při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo“*.

Vrchní soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 28. 5. 1996, č. j. 6 A 561/94 - 22, vyslovil názor, dle kterého *„hodnocení důkazů podle vlastního uvážení správního orgánu je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky, které zmiňuje v odůvodnění svého rozhodnutí. Takovýmto hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden důkaz pouze přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil, když navíc nevyužil možnosti provést ke sporné skutečnosti dostupné důkazy další.“* Krajský soud v Ostravě v rozhodnutí ze dne 26. 5. 2000, sp. zn. 22 Ca 502/99, tuto problematiku více rozvedl a systematizoval, když uvedl, že *„hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné,*

se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům nebo zda v tomto směru vykazují vady (zda jde o důkazy zákonné či nezákonné). K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy (pro rozhodnutí významné a zákonné) podávají zprávu, lze považovat za pravdivé (dokázané) a které nikoliv.“ (obdobně srov. také Kobík, J.; Šperl, J.: Dokazování v daňovém řízení, Praha: ASPI Publishing, 2004, s. 85, 86).

Citované judikáty se shodně vyjadřují v tom smyslu, že je zcela nedostatečné pouze uvést skutková zjištění spolu s výčtem důkazních prostředků a následně obecně konstatovat, že důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vyslovit konečný závěr. Stěžovatel však při vyhotovení rozhodnutí o odvolání tímto způsobem postupoval. V části rozhodnutí nazvané odůvodnění shrnul odvolací důvody žalobce, dále pečlivě popsal skutková zjištění i právní závěry prvostupňového správce daně. Po této části však následoval pouze jediný odstavec obsahující shrnutí věci stěžovatelem, přičemž zde pouze konstatoval, že deklarované obchodní transakce považuje za zastření skutečného stavu stavem formálně právním, což bylo provedeno za účelem neoprávněného získání nadměrného odpočtu. Tomuto závěru nepředcházelo podrobné vyhodnocení zjištěných skutečností v porovnání s tvrzeními žalobce, případně dalšími okolnostmi věci.

Stěžovatel byl jakožto odvolací orgán v daňovém řízení povinen postupovat dle § 50 ZSDP. Dle odstavce 7 tohoto ustanovení musí být rozhodnutí o odvolání odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu; v odůvodnění se odvolací orgán musí vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými. Toto ustanovení zákona není možno chápat formálně, tj. jako právo odvolatele obdržet rozhodnutí opatřené textem uvozeným jako „odůvodnění“, ale zakládá právo daňového subjektu být seznámen s tím, jakým způsobem posoudil odvolací orgán skutečnosti uvedené v odvolání. Obsahem tohoto posouzení není sdělení finálního závěru, že tvrzení daňového subjektu byla nedůvodná, nýbrž porovnání skutkového a právního stavu, který považuje odvolací orgán za správně zjištěný, se skutečnostmi, které tento stav zpochybňují a jsou s nimi v rozporu. Je nutno zdůraznit, že hodnocením důkazů není uvedení jejich výčtu a konstatování závěru. Jedná se o proces, kdy správce daně porovnává, které skutečnosti z jednotlivých důkazů vyplývají, jakým způsobem zapadají do příslušného zákonného rámce, jaké pochybnosti provedením důkazu vznikají a jaké jsou odstraněny. Pokud správce daně v odůvodnění rozhodnutí nesdělí, jaké skutečnosti má za prokázané a z jakých důvodů je vyvodil, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, jak vyhodnotil veškeré rozpory mezi nimi, proč případně neprovedl další navrhované důkazy, jaký je jeho konečný závěr o skutečném stavu věci a jak postupoval při aplikaci zákonných ustanovení na takto zjištěný stav, nesplnil tak povinnost odvolacího orgánu danou mu § 50 odst. 7 ZSDP. Na důsledném zachování práva na srozumitelné odůvodnění rozhodnutí o odvolání je nutno trvat v daňovém řízení zejména proto, že prvostupňová rozhodnutí ve formě platebních výměrů odůvodněna nejsou.

Žalobce v odvolání proti napadenému rozhodnutí stěžovatele zpochybňoval některé závěry prvostupňového správce daně, navrhoval nové důkazy a poskytoval další tvrzení k věci, proto bylo povinností stěžovatele odůvodnit, proč jeho návrhy nepovažoval za důvodné.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s postupem krajského soudu, který tuto vadu stěžovateli vytkl a napadené rozhodnutí zrušil dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Přestože stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že k hodnocení jednotlivých skutečností došlo, neoznačuje část odůvodnění, které toto hodnocení dle jeho názoru obsahuje. K jeho námitce Nejvyšší správní soud uvádí s odkazem na výše uvedené, že toto hodnocení musí být popsáno v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nestačí pouhé ujištění, že jej správní orgán provedl.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který nedosáhl v řízení procesního úspěchu, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Je naopak povinen zaplatit úspěšnému žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4800 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku. Uvedená částka přísluší právnímu zástupci žalobce za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení; písemné podání soudu týkající se věci samé) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, včetně vyhl. č. 276/2006 Sb., neboť právní služby byly poskytnuty již po účinnosti této vyhlášky, tj. po 1. 9. 2006. Výše odměny byla stanovena dle ust. § 9 odst. 3 písm. f), ve spojení s § 7 bodem 5., advokátního tarifu tak, že za každý z úkonů činí odměna 2100 Kč a k němu náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky.

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

V Brně dne 22. února 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu