



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **T. M.**, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 429/2003 – 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 429/2003 – 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 429/2003 – 44, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7169/2001/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem ve Zlíně dne 30. 8. 2001, č. j. 174575/01/303912/2629, o vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1998. V odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že základem rozhodnutí finančního ředitelství je zjištění, že stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění na základě smlouvy o provádění oprav lisovacích forem a předložených daňových dokladů společnosti L., s. r. o. a že toto skutkové zjištění učinilo finanční ředitelství na základě jím použité správní úvahy, která nevybočuje ze zákonných mezí. Finanční ředitelství svým zákonným povinnostem dostalo, provedené důkazní prostředky hodnotilo v rámci jemu svěřené kompetence, přičemž úvahy týkající se hodnocení provedených důkazních prostředků jsou srozumitelně a jednoznačně uvedeny v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, jsou vyličený zcela vyhovujícím a přezkoumatelným způsobem a finanční ředitelství při jejich hodnocení nevybočilo z daného

zákonného rámce. Podle krajského soudu bylo též řádně uvedeno, který důkazní prostředek nebyl osvědčen ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jaké důkazy a z jakých důvodů provedeny nebyly. Skutkový závěr finančního ředitelství je tedy z pohledu použitých ustanovení zákona o správě daní a poplatků zcela legitimní a udržitelný. Ohledně žalobní námitky týkající se porušení ustanovení § 2 odst. 1 a 3, § 31 odst. 2 a 8 zákona o správě daní a poplatků krajský soud uvedl, že se jí nemohl meritorně zabývat pro její zásadní nekonkrétnost. Soud není povolán k tomu, aby za žalobce vyhledával možné, ale konkrétně nevyslovené vady napadeného správního rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž namítal, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s námitkami uplatněnými v žalobě. Ačkoliv krajský soud v napadeném rozsudku opakovaně vytýkal stěžovateli nekonkrétnost žalobních námitek, tam, kde byly zcela konkrétní, se jimi zabýval pouze v obecné rovině. Krajský soud v podstatě pouze citoval příslušné zákonné normy (§ 19 zákona o č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 2 a § 31 zákona o správě daní a poplatků) a uvedl, že správní úvaha finančního ředitelství nevybočuje ze zákonných mezí, svým zákonným povinnostem plně dostalo a že při hodnocení důkazů nevybočilo ze zákoného rámce. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že krajský soud se měl konkrétními žalobními námitkami zabývat konkrétně a pokud je nepovažoval za opodstatněné, měl vysvětlit, kterými jinými skutečnostmi ze správního spisu byly vyvráceny. Stěžovatel rovněž napadal způsob, jakým finanční ředitelství i krajský soud zhodnotily výpovědi svědků získané během správního řízení. Dále poukázal na to, že v žalobě uváděl konkrétní skutečnosti, ve kterých spatřoval nezákonnost napadeného správního rozhodnutí, a to především nezákonnost postupů správců daně (I. i II. stupně), když v podstatě požadovaly po stěžovateli prokázání skutečností, na nichž se nijak nepodílel a o nichž nemůže mít žádné vědomosti ani důkazy. Stěžovatel také upozornil na skutečnost, že není významné, zda dodavatel L., s r. o., jehož faktura byla správcem daně vyřazena z DPH na vstupu, opravy prováděl sám či zda je zajistil zcela nebo zčásti pomocí dalších subdodavatelských subjektů. Důležité je, že opravy byly skutečně provedeny, tj. došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Vzhledem k tomu, že základem správní úvahy správce daně i finančního ředitelství je podezření, že tytéž opravy byly stěžovateli účtovány duplicitně (od společnosti Z. J. a zároveň od společnosti L., s r. o.), pak prokázáním skutečnosti, že opravy byly prováděny vedle Z. J. i jinými subjekty, je toto podezření vyvráceno. Stěžovatel dále pro podpoření svých tvrzení odkázal na výpovědi svědků, a to pana Z., C., H., H. a V. V případě svědka C. podle stěžovatele finanční ředitelství pravděpodobně úmyslně nehodnotilo tu část výpovědi, která se týkala kooperace se společnostmi, které vykonávaly činnost v areálu ve S. Další svědecké výpovědi pak také prokázaly předmětné činnosti a nutnost subdodávek. Výpověď svědka V. finanční ředitelství nehodnotilo vůbec. Finanční ředitelství se nevypořádalo se všemi jeho důkazními návrhy, např. odmítlo provést výslech řidiče V. V. Stěžovatel také namítal, že bez jeho vědomí byl vyslechnut svědek K. Stěžovatel dále upozornil na skutečnost, že námitky porušení § 2 odst. 1 a 3 a § 31 odstavce 2 a 8 zákona o správě daní a poplatků bylo třeba vnímat v kontextu celé žaloby a nevykládat je izolovaně a vytrženě od ostatního žalobního textu. Nesprávným postupem finančního ředitelství došlo ve správním řízení k porušení právě stěžovatelem uváděných ustanovení, a tudíž jsou tyto námitky dostatečně konkrétní. Stěžovatel rovněž považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Konkrétně krajskému soudu vytýkal, že v rozsudku nereagoval na jeho repliku, kterou podal elektronicky se zaručeným podpisem svého právního zástupce Ing. U. dne 26. 9. 2005 a kterou Ing. U. rovněž v originále předložil soudu při jednání dne 27. 9. 2005. Vzhledem ke všemu uvedenému navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapitulovalo dosavadní průběh sporu a uvedlo, že bylo na stěžovateli, aby v průběhu daňového řízení prokázal oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet DPH. V daném případě stěžovatel důkazní břemeno neunesl a faktické uskutečnění fakturovaných prací neprokázal. Finanční ředitelství se dále podrobně vyjádřilo k jednotlivým svědeckým výpovědím. Zdůraznilo, že nebylo jeho povinností provádět bez dalšího všechny stěžovatelem navržené důkazy, protože je jeho právem určit, který důkaz bude proveden. K výsledku pana K. uvedlo, že byl proveden v rámci místního šetření týkajícího se pouze společnosti V. P., s. r. o. Proto finanční ředitelství navrholo, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku z důvodu nedostatku odůvodnění (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Pokud by tyto námitky byly důvodné, již tato okolnost samotná by byla důvodem zrušení rozsudku krajského soudu.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů představujících součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů odůvodňovat své rozsudky. Ve správním soudnictví je tato zásada vyjádřena v ust. § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění rozhodnutí soudů ve správním soudnictví musí tedy vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. I podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (např. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS a rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; publikovaný na www.nssoud.cz).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že ačkoliv mu krajský soud opakovaně vytýkal nekonkrétnost žalobních námitek, sám se zcela konkrétními námitkami zabýval pouze v obecné rovině. Tato námitka stěžovatele je opodstatněná, a to z následujících důvodů. Jednou ze stěžejních žalobních námitek je tvrzení, že finanční ředitelství se nesprávně zaměřilo na zjišťování skutečnosti, zda subdodavatelé společnosti L., s. r. o. skutečně práce na opravách forem prováděli. Prokazování takových skutečností pak podle této žalobní námitek bylo však již nad rámec povinností rozumně doložitelných, neboť stěžovatel již nebyl s těmito dalšími subjekty v žádném kontaktu a nemůže doložit, zda a jakým způsobem byly práce těmito subjekty prováděny. Podle tvrzení stěžovatele bylo rozhodující, zda společnost L., s. r. o., které byly tyto náklady hrazeny, zajistila pro stěžovatele, ať již jakýmkoliv způsobem, opravu forem v jím uváděném rozsahu. Krajský soud se ale rozsahem prokazování

skutečností, ke kterým byl stěžovatel vyzván ve vztahu k dotčeným subjektům, v dostatečné míře nezabýval. Pouze konstatoval, co bylo povinností stěžovatele (prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, k čemuž byl vyzván), ale kromě obecných odkazů a v podstatě doslovné citace příslušných zákonných ustanovení nezdůvodnil, proč považuje výše uvedenou konkrétní žalobní námitku stěžovatele, že důkazní břemeno unesl, za neopodstatněnou. Za dostatečnou nelze považovat ani tu část odůvodnění, v níž se krajský soud zabýval hodnocením provedených důkazů. V žalobě zcela konkrétní výtky týkající se jednotlivých svědeckých výpovědí a jim přiřazených konkrétních důvodů, proč stěžovatel nesouhlasil s jejich zhodnocením, vyhodnotil krajský soud opět pouze obecným konstatováním, že finanční ředitelství svým zákonným povinností dostalo a citací příslušného zákonného ustanovení.

K námitce stěžovatele ohledně opomenutí krajského soudu reagovat na repliku, kterou dne 26. 9. 2005 podal elektronicky se zaručeným podpisem jeho zástupce Ing. U. a kterou v originále předložil soudu při jednání dne 27. 9. 2005 ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 120/2003, která s předmětnou kasační stížností úzce souvisí, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v soudním spise je na čl. 41 založen protokol o jednání konaného dne 27. 9. 2005 ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 120/2003, v němž je uvedeno, že byla předložena replika na vyjádření žalovaného k žalobě, kterou zástupce den před jednáním zaslal soudu elektronickou poštou včetně zaručeného elektronického podpisu. V této replice, která je rovněž součástí spisu, je uvedeno, že souvisí i se sp. zn. 29 Ca 429/2003, tedy i s rozsudkem, který je předmětem kasační stížnosti. V předmětném protokolu je pak uvedeno, že vzhledem ke shodné právní argumentaci, jak v rozhodnutí finančního ředitelství, tak i stěžovatele v žalobě a vzhledem k závěrům soudu, netrvá stěžovatel na tom, aby se uskutečnila následující jednání, tj. mimo jiné i jednání v předmětné věci. Je tedy zřejmé, že v době vydání napadeného rozsudku měl krajský soud repliku stěžovatele k dispozici a věděl, že s ní souvisí. Je však nutné připomenout, že v souladu se zásadou koncentrace řízení, může podle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, která uplynula dne 4. 4. 2003. Předložením repliky tak již nemohly být žalobní body rozšířeny. Avšak vzhledem k tomu, že předmětná replika obsahuje i konkretizaci žalobních bodů, které byly uplatněny řádně a včas, a polemizuje s vyjádřením finančního ředitelství k jejich důvodnosti, bylo povinností krajského soudu se v odůvodnění svého rozsudku s touto argumentací, tj. v rozsahu řádně uplatněných žalobních bodů, vypořádat. Krajský soud se však touto replikou v odůvodnění svého rozsudku vůbec nezabýval, což lze, vzhledem k výše uvedenému, považovat za podstatné pochybení. Tato námitka je proto také důvodná.

Z odůvodnění napadeného rozsudku tak není zřejmé, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Rozsudek krajského soudu, jehož odůvodnění je prakticky tvořeno jen obecnými tvrzeními a citacemi zákonných ustanovení, je tak nepřezkoumatelný. S ohledem na tuto skutečnost se Nejvyšší správní soud nezabýval ostatními stížními námitkami, neboť by to bylo v daném časovém okamžiku předčasné.

Z důvodů výše uvedených proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle odst. 2 citovaného ustanovení vyslovil, že se věc vrací krajskému soudu k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 26. dubna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu