



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Václava Novotného v právní věci žalobce: **S. s. r. o.**, zast. ing. P. K., daňovým poradcem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2006, č. j. 9 Ca 263/2003 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2006 č. j. 9 Ca 263/2003 - 27 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 8. 2003, č. j. 7872/03-130; tímto bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Říčanech ze dne 24. 6. 2002 ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 1998.

Městský soud zrušil rozhodnutí žalovaného postupem podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) pro nepřezkoumatelnost, když shledal důvodnou žalobní námitku žalobce, který v žalobě namítal, že žalovaný se ve svém rozhodnutí nevypořádal se všemi důkazními návrhy uplatněnými v odvolání, jimiž hodlal prokázat oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud žalovaný, dle závěrů soudu, dospěl k tomu, že žalobcem označené důkazní

prostředky nemohou nijak přispět k objasnění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, bylo jeho povinností tento závěr v odůvodnění řádně uvést a zdůvodnit, z jakých důvodů nebyly žalobcem navržené důkazní prostředky provedeny. Splnění této povinnosti označil soud za nezbytné pro přezkoumatelnost správního rozhodnutí, neboť soud nemůže za žalovaného domýšlet a formulovat důvody, které jej vedly k neprovedení navrhovaných důkazních prostředků. Městský soud přitom v této souvislosti odkázal na judikaturu Ústavního soudu stran „opomenutých důkazů“, které zakládají téměř vždy nepřezkoumatelnost, ale současně též protiústavnost vydaného rozhodnutí; vychází přitom z nálezu Ústavního soudu I. 113/02 dopadajícího na rozhodování soudů, nutno jej však, dle konstatování Městského soudu v Praze, vztáhnout i na rozhodování správních orgánů v daňovém řízení.

Městský soud v Praze označil rozhodnutí za nepřezkoumatelné, současně rozhodl meritorně o žalobcových námitkách stran způsobu provedení jím označených důkazních prostředků; přitom v obou případech shledal soud tyto neopodstatněné a důkazní prostředky (provedené místní šetření u společnosti G. dne 23. 7. 2003, jakož i svědeckou výpověď ing. F. ze dne 3. 12. 2001 na Finančním úřadě v České Lípě) označil za provedené v souladu se zákonem.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost napadeného rozsudku, přitom odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí, jakož i vyjádření k žalobě a celý spisový materiál.

Důvody, které jej vedly k vydání napadeného rozhodnutí jsou uvedeny v odůvodnění. Žalobce v odvolání poukazoval na osobní, majetkovou i místní provázanost firem G. s. r. o. a H. v. o. s., navrhoval přitom výsledky a místní šetření jednatelů a společníků těchto společností za účelem ověření pravdivosti výpovědi svědka F. jako jednatele společnosti G. L., s. r. o. Navrhovaným šetřeními u těchto subjektů (v jejich evidencích zaměstnanců, jejich skladby, cestovních náhrad, služebních cest, atd.), navrhoval dovodit, že provedené práce *mohla* ve skutečnosti poskytovat některé z těchto dvou společností. Stěžovatel se s těmito návrhy v odvolání vypořádal, když uvedl, že předmětem daňového řízení byl vztah mezi žalobcem a společností G. L. s. r. o., nikoli se společnostmi žalobcem uváděnými, přitom zásadní pro věc bylo nezvratné zjištění, že žalobcem předložený doklad, na jehož základě uplatňoval nadměrný odpočet, nebyl vystaven plátcem, který byl na dokladu deklarován jako dodavatel. Stěžovatel odůvodnil, proč se nejedná o daňový doklad ve smyslu ust. § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, na základě kterého by bylo možno dle § 19 odst. 2 téhož zákona uplatnit nárok na nadměrný odpočet. Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno spočívalo na žalobci, bylo jeho povinností skutečnosti jím uváděné v řízení prokázat a spolehlivě doložit. V průběhu řízení však bylo správcem daně prokázáno, že doklad, kterým byl nárok na odpočet prokazován, nevystavil na něm deklarovaný plátec, který měl zdanitelné plnění uskutečnit (což potvrdil sám žalobce), proto se o daňový doklad jednat nemohlo. Žalobce tak nesplnil již první základní podmínku nutnou pro uplatnění nároku; dle stěžovatele již nelze prokazovat údaje v dokladu, který daňovým dokladem není, přitom žádné dokazování stran plnění v něm uvedeného nemohlo na daňové uznatelnosti dokladu nic změnit, když stěžovatel na rozdíl od daňového subjektu své důkazní břemeno unesl a prokázal, že společnost uvedená na dokladu tento nevystavila. Stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí o odvolání zhodnotil výsledky provedeného dokazování, opřeného o důkazy, jež byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém celku a tvoří dostatečnou oporu skutkovému stavu, tak jak byl stěžovatelem zjištěn.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření uvedl, že žalovaný se pouze spolehl na výpověď vadně poučeného svědka F. a na místní šetření bez přítomnosti žalobce, přitom pochybil, když předem hodnotil pravdivost a věrohodnost důkazů jiných aniž je provedl. Konstatoval přitom, že právě stěžovatel je jedinou osobou schopnou, ale také povinnou vnést do celé záležitosti jasno a zajistit všem účastníkům právo na řádný a spravedlivý postup.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud považuje především za nutné předeslat, že Městský soud v Praze zrušil rozhodnutí žalovaného postupem podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek odůvodnění.

Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozhodnutí žalovaného trpělo vadou, která by mohla způsobit jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek odůvodnění. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích reflektuje judikaturu Ústavního soudu a judikaturu, na kterou Městský soud v Praze odkazuje, plně respektuje. Nelze však přehlížet okolnosti, jakož i samu podstatu věci, která byla předmětem soudního přezkoumání. Ostatně z citovaného nálezu Ústavního soudu nelze dovodit nutné následky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí ve všech případech, v nichž není řádně odůvodněno neprovedení důkazních prostředků.

Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je nutno pokládat rozhodnutí zejména tehdy, jde-li o chybějící argumentaci, na které je skutkový stav postaven, resp. může být navrhovanými a neprovedenými důkazními prostředky zpochybněn. Tak tomu však v projednávané věci nebylo.

Městský soud v Praze se s otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu ve vztahu k odvolacím námitkám zabýval např. v rozsudku ze dne 27. 10. 2005, č. j. 5 Ca 48/2005, přitom vyslovil, že „nevypořádá-li se správní orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí s odvolací námitkou, *kteřá je pro posouzení věci stěžejní*, je tato skutečnost vadou řízení, pro kterou soud rozhodnutí jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zruší“.

Navrhoval-li stěžovatel vyslechnout svědky, provést místní šetření, apod. za situace, kdy již skutkový stav byl nezvratně zjištěn (doklad nevystavil subjekt na něm uvedený), nemohlo se jednat o stěžejní námitku, na které by stál skutkový stav. Je pravdou, že žalovaný pochybil, neuvedl-li ve svém rozhodnutí, že tyto návrhy odmítl a neprovedl pro jejich nadbytečnost, resp. z jiných důvodů. Toto pochybení samo o sobě však nemůže založit nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí. Ostatně městský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku ani žalovanému neuložil, aby tyto důkazní prostředky provedl, resp. neoznačil je za ty, které by mohly nebo měly vést ke zpochybnění skutkového stavu, který by byl nedostatečně zjištěný, a proto rozhodnutí na něm učiněné je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, resp. odůvodnění. (Na tomto místě je však nutno uvést, že takový požadavek soudu by byl zřejmě neproveditelný, mělo-li se jednat o důkazní prostředky týkající se skutečností s téměř desetiletým odstupem, nadto, nemohly-li již ničeho na skutkovém stavu zvrátit). Za takové situace, kdy soud shledal nepřezkoumatelným rozhodnutí žalovaného z důvodů nikoli

vadného nebo nedostačujícího provedení důkazních prostředků, které by mohly zvrátit skutkový stav, který stál na jiných provedených důkazních prostředcích, osvědčených jako důkazy, a to jak k návrhu stěžovatele, tak i těch, které zjistil správce daně (resp. jejich neprovedení), ale pouze z důvodů neuvedení jejich nadbytečnosti v odůvodnění, shledává Nejvyšší správní soud takový postup výrazem přepjatého formalismu, který je nutno odmítnout.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti neshledává zcela přiléhavé srovnání „opomenutého důkazu“ v uváděné judikatuře Ústavního soudu. V projednávané věci se nejednalo o opomenutý důkaz, ale o neprovedený navrhovaný důkazní prostředek. Neprovedený důkazní prostředek nelze *stricto sensu* označit za opomenutý důkaz. Ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků teprve po provedení důkazních prostředků správce daně osvědčí, které z nich se staly skutečně důkazem. Neprovedl-li žalovaný navrhovaný důkazní prostředek, nemohlo se jednat o opomenutý důkaz. Důkazy, které žalovaný v souladu s ust. § 31 odst. 4 a ust. § 2 odst. 3 cit. zákona provedl, a na základě nichž dospěl ke skutkovému stavu a následnému právnímu posouzení, jsou v odůvodnění rozhodnutí žalovaného obsaženy. Nelze, dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, přejímat bez dalšího závěry Ústavního soudu učiněné nadto stran řízení před civilními soudy a tyto aplikovat na postup v řízení daňovém, v němž jsou uplatňovány zcela jiné zásady řízení.

Nelze přitom v této souvislosti pominout ani skutečnost, že Městský soud v Praze rozhodoval v skutkově totožných věcech stěžovatele již několika rozsudky, přitom v žádném případě nevznikly tomuto soudu pochybnosti o tom, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné, žaloby přezkoumal věcně a zamítl, když shledal postup žalovaného v souladu se zákonem.

Příkladem rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne ze dne 30. 8. 2004, č. j. 8 Ca 251/2003 - 32, byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. V této souvislosti soud poukázal na důkazy, jež byly podkladem pro rozhodnutí žalovaného (zejm. výsledky šetření požádaného správce daně ohledně společnosti G. L. s. r. o. a závěry, jež vzešly z výslechu svědka Ing. F.). K námitce navržených a neprovedených výpovědí svědků soud uvedl, že pokud mělo být prováděno dokazování, jež by bylo pro stěžovatele relevantní, mohlo toto směřovat pouze k ověření toho, že deklarované plnění skutečně poskytla společnost G. L. s. r. o., neboť jedině to by vedlo k uznání oprávněnosti odpočtu daně dle předložené faktury. Zkoumat, zda plnění poskytl jiný subjekt bylo zde zcela bez významu, neboť i kdyby byl skutečný dodavatel prací zjištěn, pak by toto zjištění opět potvrdilo pouze to, že předložená faktura č. 815/98 nemůže být uznána jako doklad pro uplatnění odpočtu, neboť byla vystavena jiným než tím, kdo plnění poskytl. Soud uvedl, že sporným není to, zda fakturované práce byly provedeny či ne, ale to, zda to byla právě společnost G. L. s. r. o., která zdanitelné plnění poskytla a je jako dodavatel uvedena na faktuře. Z tohoto důvodu nebylo nutné zkoumat aktivity dalších, stěžovatelem uváděných společností a plnění jejich daňových povinností.

Za neopodstatněnou považoval soud, jak ostatně konstatoval městský soud i v nyní projednávané věci, i námitku stěžovatele k předmětu místního šetření, zákonnosti tohoto důkazu a s tím souvisejícího porušení jeho práva dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní, neboť toto ustanovení nezakládá právo účasti daňového subjektu při místního šetření i pro případy, kdy v rámci tohoto úkonu není vyslýchán svědek. Rovněž tak nesprávné (nad rámec zákona) poučení svědka o možném trestním postihu nezakládá nezákonnost tohoto

důkazu. K námitce stěžovatele ohledně prokázat chybějící náležitosti daňového dokladu (§ 19 odst. 2 zákona o DPH) soud uvedl, že tato možnost se týká pouze případů, kdy na daňovém dokladu chybí některá z jeho podstatných náležitostí; v případě stěžovatele o tento stav však zjevně nešlo, neboť vada předložené faktury nespočívá v absenci některé z jejích podstatných náležitostí, nýbrž v tom, že údaje o dodavateli na ní uvedené nejsou pravdivé.

Ke shodným závěrům dospěl Městský soud v Praze stejně i ve všech ostatních věcech stěžovatele, týkajících se předmětného nároku na odpočet daně v souvislosti s plněním od firmy G. L. s. r. o., přitom poté podané kasační stížnosti stěžovatele byly zamítnuty a postup Městského soudu v Praze shledal Nejvyšší správní soud v souladu se zákonem.

Zcela shodný a zřetelný právní názor stran oprávněnosti nároku na odpočet stěžovatelem uplatněný na podkladě faktur vystavených v letech 1998, resp. 1999 společností G. L. s. r. o., k němuž Městský soud v Praze dospěl poté, kdy rozhodnutí žalovaného neshledal nepřezkoumatelným a řešil věc meritorně, vyslovil soud v rozsudcích 8 Ca 251/2003 - 23, 8 Ca 252/2003 - 34, 8 Ca 253/2003 - 33, 8 Ca 254/2003 - 32, 8 Ca 255/2003 - 33, 8 Ca 256/2003 - 33, 6 Ca 254/2003 - 26, 6 Ca 252/2003 - 27, 10 Ca 220/2003 - 35, 6 Ca 253/2003 - 24, 10 Ca 221/2003 - 35, 6 Ca 255/2003 - 24.

Naproti tomu ve věci skutkově i právně shodné nyní projednávané 9. senátem městský soud dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, rozhodnutí zrušil aniž by se věcí zabýval meritorně.

Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že judikatura není bez vývoje a není vyloučeno, aby (a to i při nezměněné právní úpravě) byla nejen doplňována o nové interpretační závěry, ale i měněna. Každá změna rozhodovací soudní praxe (v daném případě shodná praxe tří senátů téhož soudu) je jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou je zjevně narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování. Jakkoli platná právní úprava nepředepisuje pro krajské soudy závazná pravidla přijímání rozhodnutí v situacích odlišného právního názoru, tak jak je tomu v případě Nejvyššího správního soudu (přitom nelze z povahy věci § 17 odst. 1 s. ř. s. před krajskými soudy aplikovat), nic to nemění na tom, že je povinností soudů přistupovat ke změně judikatury zdrženlivě, tj. výlučně v nezbytných případech opodstatňujících překročení principu předvídatelnosti a s důkladným odůvodněním takového postupu (viz srovnej: IV. ÚS 613/06 ze dne 18. 4. 2007).

Z přezkoumávaného rozsudku Městského soudu v Praze však nelze seznat žádné přesvědčivé vysvětlení toho, proč, vzdor očekávání respektu k dosavadní rozhodovací praxi, bylo rozhodnuto jinak.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. shledal naplnění důvodu kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a proto postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2006, č. j. 9 Ca 263/2003 - 27 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení; v něm je Městský soud v Praze vázán výše vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí Městský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. června 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu