



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci T. M., zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, čj. 7163/2001/FŘ/130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2005, čj. 29 Ca 423/2003 - 47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2005, čj. 29 Ca 423/2003 - 47, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 31. 1. 2003, čj. 7163/2001/FŘ/130, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (správce daně) ze dne 30. 8. 2001, čj. 174497/01/303912/2629, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí r. 1997 ve výši 93 093 Kč.

Správce daně zahájil u žalobce protokolem o ústním jednání ze dne 29. 6. 1999, čj. 128629/99/303934/265, daňovou kontrolu zaměřenou mj. na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 1997. Na základě výsledků této kontroly pak žalobci výše uvedeným dodatečným platebním výměrem vyměřil za dané období daň z přidané hodnoty ve výši 93 093 Kč. Doměření daně se týkalo žalobcem přijatých daňových dokladů ze dne 20. 5. 1997, č. 3/97, ze dne 27. 5. 1997,

č. 4/97 a ze dne 27. 5. 1997, č. 5/97 . Tyto faktury byly vystaveny společností H., v. o. s. (dále jen „H.“) za opravy segmentů vulkanizačních forem.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně. Stejnou žalobou napadl také další rozhodnutí žalovaného, jimiž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům za ostatní zdaňovací období r. 1997 a za zdaňovací období r. 1998, protože všechna uvedená rozhodnutí mají stejný skutkový základ. Usnesením ze dne 8. 10. 2003, čj. 29 Ca 120/2003 - 42, krajský soud vyloučil žaloby proti jednotlivým rozhodnutím do samostatných řízení.

Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, čj. 29 Ca 423/2003 - 47, žalobu zamítl. Konstatoval přitom, že základem rozhodnutí žalovaného je zjištění, že stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění provedeného na základě smlouvy o provádění oprav lisovacích forem a předložených daňových dokladů společností H. Dále uvedl, že „uvedené skutkové zjištění učinil žalovaný na základě jím použité správní úvahy, která nevybočuje ze zákonných mezí“ a odkázal na relevantní ustanovení daňového řádu. Dodal také, že žalovaný svým zákonným povinností dostál, provedené důkazní prostředky hodnotil v rámci jemu svěřené kompetence, přičemž úvahy týkající se hodnocení provedených důkazních prostředků jsou srozumitelně a jednoznačně uvedeny v odůvodnění jeho rozhodnutí, jsou vyličený vyhovujícím a přezkoumatelným způsobem a žalovaný při jejich hodnocení nevybočil ze zákonného rámce. Podle názoru krajského soudu bylo řádně uvedeno, který důkazní prostředek nebyl osvědčen ve smyslu § 31 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“, „d. ř.“) a jaké důkazy a z jakých důvodů provedeny nebyly. K žalobní námitce týkající se tvrzeného porušení § 2 odst. 1, 3 d. ř. a § 31 odst. 2, 8 d. ř. krajský soud uvedl, že se jí nemohl meritorně zabývat pro její zásadní nekonkrétnost. Dále konstatoval, že není povolán za žalobce vyhledávat možné, ale konkrétně nevyslovené vady napadeného správního rozhodnutí.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Namítl, že se krajský soud dostatečně nevypořádal se žalobními námitkami. Jakkoliv krajský soud opakovaně vytkl stěžovateli nekonkrétnost žalobních námitek, tam, kde byly zcela konkrétní, se jimi zabýval pouze v obecné rovině. Dále stěžovatel tvrdí, že krajský soud v podstatě pouze citoval příslušná zákonná ustanovení [§ 19 odst. 1, 2 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a § 31 odst. 9 daňového řádu] a uvedl, že správní úvaha žalovaného nevybočuje ze zákonných mezí, žalovaný plně dostál svým zákonným povinností a při hodnocení důkazů nevybočil ze zákonného rámce. Krajský soud se měl podle stěžovatele konkrétními žalobními námitkami zabývat a pokud je nepovažoval za opodstatněné, měl vysvětlit, kterými skutečnostmi ze správního spisu byly vyvráceny.

Stěžovatel napadá také způsob, jakým žalovaný i krajský soud hodnotili výpovědi svědků, získané během správního řízení, jednu svědeckou výpověď žalovaný nehodnotil vůbec. Poukázal přitom na to, že v žalobě uváděl konkrétní skutečnosti, ve kterých spatřoval nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Namítl především nezákonnost postupu správce daně a žalovaného, kteří na stěžovateli v podstatě požadovali prokázání skutečností, na nichž se nijak nepodílel a o nichž nemůže mít žádné vědomosti ani důkazy. Stěžovatel upozorňuje i na skutečnost, že není významné, zda dodavatelé H. a L., s. r. o., jejichž faktury byly správcem daně vyřazeny z DPH na vstupu [*pozn. NSS: faktury L. s. r. o. se týkají jiného zdaňovacího období*], prováděli opravy sami, či zda je zajistili zcela nebo zčásti pomocí dalších subdodavatelských subjektů. Důležité je, že opravy byly skutečně provedeny, tj. došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Základem správní úvahy správce daně i žalovaného je podezření, že tytéž opravy byly stěžovateli účtovány duplicitně (od společnosti Z. J. a zároveň od společností H. a L., s. r. o.). Toto podezření je však vyvráceno prokázáním skutečnosti, že opravy byly prováděny vedle Z. J. i jinými subjekty. Stěžovatel na podporu svých tvrzení odkázal na výpovědi konkrétních svědků a dále v kasační stížnosti rekapituloval způsob, jakým žalovaný hodnotil výpověď těchto svědků. V jednom případě má stěžovatel za to, že žalovaný zřejmě úmyslně nehodnotil jednu část svědecké výpovědi a jednu výpověď nehodnotil vůbec. Stěžovatel rovněž namítl, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho důkazními návrhy (např. odmítl provést navrhovaný výslech svědka) a tvrdí, že jeden svědek byl vyslechnut bez jeho vědomí. Stěžovatel poukázal také na to, že závěr žalovaného o duplicitě oprav není ničím podložen a odůvodněn.

Stěžovatel dále upozornil na skutečnost, že žalobní námítky o porušení § 2 odst. 1, 3 d. ř. a § 31 odst. 2, 8 d. ř., které krajský soud označil jako paušální, nekonkrétní a tedy nedůvodné, bylo třeba vnímat v kontextu celé žaloby a nevykládat je izolovaně a vytrženě z ostatního žalobního textu. Nesprávným postupem žalovaného došlo ve správním řízení k porušení právě stěžovatelem uváděných ustanovení a námítky jsou proto dostatečně konkrétní.

Stěžovatel poukázal také na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajskému soudu přitom vytkl, že nereagoval na jeho repliku, kterou podal elektronicky se zaručeným podpisem svého právního zástupce Ing. Z. U. dne 26. 9. 2005 a kterou rovněž v originále předložil krajskému soudu při jednání dne 27. 9. 2005 (šlo o jednání ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 29 Ca 120/2003).

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal faktické uskutečnění fakturovaných prací, tj. reálnou existenci zdanitelného plnění. Výpovědi uváděných svědků pak podle žalovaného neprokázaly stěžovatelem tvrzené skutečnosti. Důvody, pro které k tomuto názoru dospěl, jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, na které odkázal. Ohradil se vůči jednotlivým námitkám

ohledně výpovědi svědků s tím, že nemají vztah k projednávané věci. K tvrzenému nezhodnocení části svědecké výpovědi uvedl, že není zřejmé, proč by se jí měl zabývat, neboť se netýká předmětných otázek, tj. faktur společností H. a L., s. r. o. Ze stejných důvodů tak postupoval i v případě vytýkané absence hodnocení části výpovědi svědka. K námitce stěžovatele týkající se nevyslechnutí navrženého svědka žalovaný zdůraznil, že z vyjádření stěžovatele v průběhu správního řízení stěžovatel dospěl k závěru, že není zřejmé, co měla případná výpověď tohoto svědka prokázat. Žalovaný také připomněl, že ač při projednávání zprávy o výsledku daňové kontroly stěžovatel uvedl, že se písemně vyjádří, proč výslech svědka požaduje, neučinil tak. K námitce nezákonného výslechu svědka, o němž stěžovatel nebyl informován, žalovaný uvedl, že předmětem šetření byla pouze činnost společnosti, v níž byla vyslýchána osoba jednatelem, a tato společnost nebyla v obchodním spojení se stěžovatelem. Otázky kladené tomuto svědku se týkaly jím vystavených faktur pro společnost H. Žalovaný dále upozornil na skutečnost, že při dokazování v dané věci postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a odkázal na související judikaturu Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Kasační stížností jsou namítány důvody obsahově odpovídající § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil právní otázku, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno k prokázání jím tvrzených skutečností, nesprávně hodnotil výpovědi svědků ve správním řízení, nevypořádal se s konkrétními žalobními námitkami a v rozsudku nijak nereagoval na repliku stěžovatele k vyjádření žalovaného k žalobě.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek odůvodnění [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Důvodnost takové námitky by z podstaty věci musela sama o sobě vést ke zrušení rozsudku krajského soudu.

Jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, je povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 s. ř. s. Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč 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. a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci účastníka, na níž je postaven základ žaloby. Soud nemůže odmítnout argumentaci pro nesprávnost, aniž by současně neuvedl, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 589/2005 Sb. NSS, a ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, www.nssoud.cz).

Stěžovatel namítl, že jakkoliv krajský soud vytkl stěžovateli nekonkrétnost žalobních námitek, sám se těmi konkrétními zabýval pouze v obecné rovině.

Nejvyšší správní soud této námitce přisvědčil.

Podle jedné ze stěžejních žalobních námitek se žalovaný nesprávně zaměřil na zjišťování skutečnosti, zda subdodavatelé uvedení společnostmi H. a L., s. r. o. skutečně prováděli práce na opravách forem. Prokazování takových skutečností však bylo podle žalobní námitky nad rámec povinností, které je možné stěžovateli uložit. Ten totiž nebyl s těmito dalšími subjekty v žádném kontaktu a nemůže doložit, zda a jakým způsobem práce prováděly. Podle žalobního tvrzení bylo rozhodující, zda společnosti H. a L., s. r. o., kterým byly náklady hrazeny, zajistily pro stěžovatele opravu forem v jím uváděném rozsahu.

Krajský soud se ovšem v dostatečné míře nezabýval rozsahem prokazování skutečností, ke kterým byl stěžovatel vyzván ve vztahu k daným subjektům. V tomto směru pouze konstatoval, že povinností stěžovatele bylo prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, k čemuž byl žalovaným vyzván, ale kromě obecných odkazů, a víceméně prosté citace příslušných zákonných ustanovení již krajský soud dále nezdůvodnil, proč považuje výše uvedenou žalobní námitku stěžovatele o unesení důkazního břemene za neopodstatněnou.

Nejvyšší správní soud již shora vyložil, že odůvodnění obsahující pouze obecné citace právních předpisů, upravujících rozložení důkazního břemene a obecný závěr, že skutkové zjištění o neprokázání zdanitelného plnění stěžovatelem učinil žalovaný na základě správní úvahy, která nevybočuje ze zákonných mezí, nelze považovat za přezkoumatelné. Za dostatečnou nelze považovat ani část odůvodnění, jíž se krajský soud zabýval hodnocením provedených důkazů. Na konkrétní žalobní výtky týkající se jednotlivých svědeckých výpovědí a konkrétní důvody, pro které stěžovatel nesouhlasil s jejich hodnocením, krajský soud odpověděl opět pouze citací příslušného zákonného ustanovení a obecným konstatováním, že žalovaný svým zákonným povinnostem dostál.

Ke stížní námitce o opomenutí krajského soudu reagovat na repliku, podanou elektronicky se zaručeným podpisem dne 26. 9. 2005 a v originále předloženou krajskému soudu při jednání dne 27. 9. 2005, konanému ve věci vedené pod. sp. zn. 29 Ca 120/2003, která s předmětnou kasační stížností úzce souvisí, Nejvyšší správní soud uvádí: V soudním spisu je založen protokol (čl. 43), podle něž byla při soudním jednání ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 120/2003 předložena replika na vyjádření žalovaného k žalobě, kterou zástupce stěžovatele den před jednáním zaslal soudu elektronickou poštou včetně zaručeného elektronického

podpisu. Zároveň ji předložil v originále, který byl založen do spisu (čl. 52). V replice je uvedeno, že souvisí i s věcí vedenou pod sp. zn. 29 Ca 423/2003, tedy i s rozsudkem, který je předmětem nyní posuzované kasační stížnosti. Ve stejném protokolu je uvedeno, že vzhledem ke shodné právní argumentaci jak v rozhodnutí žalovaného, tak stěžovatele v žalobě a vzhledem k závěrům soudu netrvá na tom, aby se uskutečnila následující jednání nařazená na stejný den v souvisejících věcech (tj. mimo jiné i jednání v nyní posuzované věci).

Je proto zřejmé, že krajský soud měl při rozhodování v nyní posuzované věci k dispozici repliku žalobce a věděl, že s věcí souvisí - v jejím záhlaví je přímo uvedeno: „K čj. .29 Ca 423-7/2003“.

Nejvyšší správní soud vychází ze zásady koncentrace řízení (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), podle níž žalobce může žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Ta v nyní posuzované věci uplynula dne 4. 4. 2003 a předložením repliky tak již nemohly být uplatněny nové žalobní body. Replika však obsahuje i zpřesnění žalobních bodů, které byly uplatněny řádně a včas, a polemizuje s vyjádřením žalovaného k jejich důvodnosti. Krajský soud byl proto povinen vypořádat se v odůvodnění rozsudku i s touto argumentací (v rozsahu řádně uplatněných žalobních bodů). Krajský soud se ovšem replikou v odůvodnění rozsudku nezabýval vůbec, což lze, vzhledem k výše uvedenému, považovat za pochybení způsobující nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Stížní námitka je proto rovněž důvodná.

Vzhledem k výše uvedenému odůvodnění Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Samotnou hmotněprávní podstatou věci, tedy ani dalšími námitkami stěžovatele, opírajícími se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl, neboť k tomu by bylo lze přistoupit teprve poté, co by výsledkem řízení před krajským soudem bylo přezkoumatelné rozhodnutí.

Krajský soud, na němž nyní bude, aby řádně posoudil skutkovou a právní argumentaci stěžovatele ve všech žalobních bodech, je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud v novém rozsudku rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu