

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce: **I. F., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Ivanem Juřenou, advokátem se sídlem Nábřeží 599, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2005, sp. zn. 30 Ca 325/2002,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 19. 8. 2002, č. j. 3411/2002/FŘ/130. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 21. 1. 2002, č. j. 8824/02/303915/4568. Tímto rozhodnutím správce daně stěžovateli dodatečně vyměřil na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1996 částku 660 000 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že v řízení před soudem argumentoval důkazem znaleckým posudkem, který správce daně odmítl provést, a porušil tím základní pravidla daňového řízení. Nebyl tak náležitě posouzen charakter předmětného stroje, k němuž se vyměřená daň z přidané hodnoty vztahovala. Krajský soud pochybil tím, že znalecký posudek hodnotil, ačkoliv tento nebyl kompletní

a nebyl součástí spisu. Soud tak měl rozhodnutí žalovaného zrušit pro vady řízení. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by tuto námitku uplatnil opožděně, neboť ji uvedl již v žalobě a v následné replice toto žalobní tvrzení pouze rozvinul. Navíc, žaloba byla podána za účinnosti odlišné zákonné úpravy, obsažené v o. s. ř., a v tomto směru je současná úprava v otázce specifikace žalobních bodů přísnější. Současná kritéria však nelze uplatnit zpětně. Stěžovatel proto tvrdí, že důkazní břemeno unesl a drobné nesrovnalosti v předložených listinných důkazech toto nemohou zpochybnit. Naopak svoje důkazní břemeno neunesl správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále též „daňový řád“]. Stěžovatel konečně považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný v té části, v níž se vypořádává s namítanou nulitou správních rozhodnutí.

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že k podanému odvolání nebyl předmětný znalecký posudek přiložen a při svém rozhodování proto vycházel z výsledků provedeného dokazování a dospěl k závěru, že stěžovatel porušil ustanovení § 19 odst. 1, 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném pro rok 1996. Stěžovatel souhlasí s názorem krajského soudu, že předložený posudek není kompletní a jeho předmětem je stanovení obvyklé ceny souboru strojů a zařízení pro účely zajištění leasingové smlouvy, nikoli zjištění, zda předmětný stroj byl nový. Žalovaný však z něj nemohl vycházet, jelikož byl předložen teprve soudu v rámci repliky.

Protože žalovaný považuje napadený rozsudek krajského soudu za správný a vydaný v souladu se zákonem, navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především zjistil, že stěžovatel do svého účetnictví zaúčtoval a daňově uplatnil nákup řeznického stroje Narážka Alpina KF 450 za cenu 3 mil. Kč bez DPH a DPH ve výši 660 000 Kč, celkem tedy 3,66 mil. Kč, přičemž jako datum zdanitelného plnění je uveden 31. 12. 1996 (faktura č. 96/013).

Finanční úřad ve Zlíně stěžovateli shora označeným dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 21. 1. 2002 vyměřil částku 660 000 Kč. Proti tomu se stěžovatel odvolal, přičemž v odvolání zejména uvedl, že správce daně nevyvrátil skutečnosti obsažené ve znaleckém posudku z doby nákupu stroje a že ani nehodnotil skutečnost, že tento stroj byl autorizovaným servisem posouzen jako nový. Finanční ředitelství v Brně výše uvedeným rozhodnutím ze dne 19. 8. 2002 toto odvolání zamítlo.

Krajský soud v Brně v odůvodnění napadeného rozsudku, kterým zamítl žalobu brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného, především uvedl, že znalecký posudek (ze září 1998, zpracovaný ústavem AZET KONZULT) není kompletní a že jeho předmětem bylo stanovení obvyklé ceny souboru strojů a zařízení pro účely zajištění leasingové smlouvy, nikoliv zjištění, zda předmětný stroj byl nový. Tento posudek navíc nebyl v rámci daňového řízení předložen a poprvé se o něm stěžovatel zmínil teprve v odvolání. Stěžovatel jej předložil teprve v rámci soudního řízení, a to navíc až po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty k podání žaloby. Nelze proto správci daně vytýkat, že tento posudek nerespektoval. K námitce nicotnosti soud uvedl, že napadený dodatečný platební výměr nicotným neshledal, a to

z materiálního ani formálního hlediska a k tomu odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek sp. zn. 5 Afs 24/2004.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předně je nutno uvést, že stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., byť v kasační stížnosti dostatečně nediferencuje, v čem konkrétně spatřuje naplnění jmenovaných důvodů. Důvody obsažené v písm. b) předpokládají vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit. Podle písm. d) lze kasační stížnost podat z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Nejvyšší správní soud se musí nejprve zabývat namítanou existencí stížnostního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud by totiž zjistil, že se krajský soud skutečně dopustil nezákonnosti v uvedeném směru (tzn. rozsudek by byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů rozhodnutí), bylo by nutno napadený rozsudek zrušit bez dalšího s tím, že by se již Nejvyšší správní soud nezabýval naplněním ostatních stížnostních důvodů. Kasační stížnost totiž představuje mimořádný opravný prostředek a rozsah a způsob přezkumu, který v tomto typu řízení Nejvyšší správní soud provádí, musí respektovat instanční nadřazenost a funkční příslušnost obou úrovní správního soudnictví sledující princip subsidiarity v tom smyslu, že pokud je náprava nezákonnosti možná na nižším stupni, je nutno pro tuto nápravu otevřít procesní prostor. Pokud by tedy Nejvyšší správní soud shledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu, je z povahy kasačního přezkumu namístě tento rozsudek zrušit a otevřít tak krajskému soudu prostor pro vydání rozhodnutí nového, které již nebude touto vadou trpět. Platí totiž, že důvody napadeného rozhodnutí a právní názory v něm obsažené lze již z povahy věci zkoumat toliko u rozhodnutí přezkoumatelného.

Nejvyšší správní soud k této otázce dále konstatuje, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním ani v občanském soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je proto věcí judikatury a právní nauky. Za nesrozumitelné tak lze obecně považovat zejména soudní rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, není zřejmé, o jaké věci bylo rozhodováno a jak o ní bylo rozhodnuto, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění a kdy výrok nekoresponduje s odůvodněním, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly

provedeny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003).

V souzené věci spatřuje stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud dostatečně neodůvodnil, proč nelze považovat označená správní rozhodnutí za nulitní. K tomu ze soudního spisu plyne, že stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného ze dne 17. 2. 2004 a s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02 spatřoval nulitu citovaného rozhodnutí správce daně v tom, že součástí výroku nebyl rozpis základu daně a daň. Je sice pravdou, že se s touto námitkou krajský soud nevypořádal obšírným způsobem, když toliko konstatoval, že předmětný dodatečný platební výměr neshledal nicotným z materiálního ani z formálního hlediska a v tomto směru odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek sp. zn. 5 Afs 24/2004. Stěžovateli lze přisvědčit i v tom směru, že tento rozsudek nebyl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a dosud nebyl uveřejněn ani na webové stránce tohoto soudu. Tato skutečnost nicméně v konkrétním případě nemůže zakládat nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, protože k nezveřejnění citovaného rozsudku zdejšího soudu došlo právě proto, že je výrazem jeho setrvalé judikatury k této a k obdobným právním otázkám. V citovaném rozsudku je především uvedeno, že „*výrok rozhodnutí obsahuje výslovný odkaz na list. č. 2, který je součástí rozhodnutí, pak údaje uvedené na listu č. 2 jsou součástí výroku zmíněného platebního výměru. Z uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou platným; nebylo tedy opodstatněného důvodu zabývat se otázkami jeho nicotnosti*.“ Přitom další judikatura, v jejímž „ustáleném řečišti“ se tento rozsudek pohybuje, je běžně dostupná v publikované Sbírce i na webové stránce www.nssoud.cz. V tomto směru je vhodné odkázat např. na rozsudek č. 212/2004 Sb. NSS (obdobně č. 398/2004 Sb. NSS), podle něhož „*chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.“* Tento právní názor vychází z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, sp. zn. 2 Afs 12/2003; publ. pod číslem 212/2004 Sb. NSS) a lze ho opřít i o usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02 (Sbírka nálezů a usnesení, sv.32, str. 533 a násl.).

Argumentace judikaturou Ústavního soudu je v daném případě zásadní povahy, nicméně měla by svůj rozhodující význam pouze tehdy, pokud by se jednalo o judikaturu vskutku ustálenou a vnitřně konzistentní. Tak tomu však v daném případě zjevně není, když se Ústavní soud v minulosti sice skutečně postavil na obdobnou argumentační pozici, kterou uplatnil stěžovatel, v jiných věcech však vyslovil právní závěry opačné. V tomto směru lze odkázat např. na usnesení ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02 (Sbírka nálezů a usnesení, sv. 32, str. 533) nebo na usnesení sp. zn. II. ÚS 770/02 (tamtéž, sv. 33, str. 495). Lze tak konstatovat, že judikatura Ústavního soudu k této právní otázce je značně rozpolcená (její podrobný rozbor a tendence viz T. Langášek: Ověřování neplatnosti daňového rozhodnutí ve světle judikatury Ústavního soudu, Právní rozhledy č. 10/2005, str. 349-353) a že proto je nutno volit relevantní právní názor podle kritérií, jež Nejvyšší správní soud zformuloval v rozsudku ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 37/2005, a na který pro stručnost odkazuje. Tuto stížnostní námitku proto Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou.

Stěžovatel dále spatřuje nepřezkoumatelnost spočívající v jiné vadě řízení před soudem a zároveň vady správního řízení v tom, že se finanční úřady a následně ani krajský soud nezabývaly znaleckým posudkem jako uplatněným důkazním prostředkem.

Tato stížnostní námitka svojí podstatou argumentuje tzv. opomenutým důkazem, kdy pojmovým atributem spravedlivého správního i soudního procesu je právo účastníka řízení předkládat rozhodujícímu orgánu důkazy, které tento orgán buď provede anebo náležitě a přezkoumatelným způsobem vyloží, z jakých důvodů jejich provedení nepovažuje za nutné.

K tomu je nutno především uvést, že zmiňovaný znalecký posudek nebyl v řízení před Finančním úřadem ve Zlíně jakkoliv uplatněn (viz např. protokol o ústním jednání ze dne 27. 4. 2001 nebo námitky stěžovatele ze dne 3. 5. 2001). Teprve v odvolání ze dne 18. 2. 2002 stěžovatel poukazuje na to, že správce daně nevyvrátil „znalecký posudek z doby nákupu stroje, který měl k dispozici“. Ze správního spisu je však zcela zřejmé, že posudek znaleckého ústavu AZET KONZULT správce daně ani žalovaný k dispozici neměli, takže se s ním ani nemohli vypořádat. Navíc je značně pochybné, zda stěžovatel vůbec v citovaném odvolání měl na mysli právě tento posudek, když k nákupu stroje došlo v prosinci 1996; označený znalecký posudek je nicméně ze září 1998 a stěžovatel v odvolání argumentuje posudkem „z doby nákupu stroje“, za což zjevně nelze považovat posudek vypracovaný s téměř dvouletým odstupem po tomto nákupu. Do argumentačního rozporu se stěžovatel dostává ostatně i v tom směru, že v kasační stížnosti na straně jedné tvrdí, že znalecký posudek nebyl součástí spisu (a proto měl krajský soud vyhovět podané žalobě) a na straně druhé současně uvádí, že tento posudek finanční úřady k dispozici měly.

Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat ani námitku, že stěžovatel v daňovém řízení posudek nepředložil „z důvodu nepoučení“ a bylo věcí správce daně, aby z obsahu vyjádření stěžovatele seznal, „že zahrnutí znaleckého posudku do důkazní materie je žádoucí“ a měl si ho proto sám vyžádat. Již z obsahu výzvy, zaslané stěžovateli dne 22. 11. 2000 (č. j. 211860/00/303933/1759) podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, totiž plyne, že stěžovatel byl výslovně vyzván k prokázání oprávněnosti uplatňovaných hmotných odpisů k předmětnému stroji, a to doložením – mimo jiné – zda se jednalo o nový stroj a zda stěžovatel byl jeho prvním vlastníkem. Jestliže tak stěžovatel neučinil, nelze následně správci daně vytýkat, že jej o tom dostatečně nepoučil. I v daňovém řízení totiž platí římskoprávní zásada, podle níž právo náleží bdělým (přesněji: zákony jsou psány pro bystré, iura vigilantibus scripta sunt), čehož průmětem je i zásada součinnosti, zakotvená v ustanovení § 2 odst. 2, 9 daňového řádu.

Lze tak učinit dílčí závěr, že finanční úřady obou stupňů nepochybily, když se ve svých rozhodnutích nezabývaly předmětným znaleckým posudkem, neboť jej stěžovatel těmto orgánům nejen nepředložil, nýbrž ani dostatečně nekonkretizoval, nemluvě o tom, že neodůvodnil, co vlastně by tímto posudkem mělo být prokázáno. Kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak naplněn nebyl.

K řízení před krajským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že v samotné žalobě se stěžovatel o předmětném posudku zmínil opět tak, že správce daně nerespektoval „znalecký posudek z doby nákupu stroje, který měl k dispozici.“ Bližší konkretizaci tohoto tvrzení obsahuje až replika stěžovatele (datovaná ke dni 17. 2. 2004) k vyjádření žalovaného, společně s níž stěžovatel krajskému soudu zaslal několik listů ze zmiňovaného posudku. Za těchto okolností lze souhlasit s názorem stěžovatele, že tento žalobní bod uplatnil (byť zcela obecně a argumentačně povrchně) v zákonné lhůtě a v rámci pozdější repliky došlo již jen k jeho konkretizaci. Stěžovatel se však mýlí, pokud uvádí, že krajský soud tento důkaz odmítl provést z důvodu opožděnosti, jelikož již z obsahu shora popsané rekapitulace je patrno, že krajský soud se tímto posudkem zabýval, když konstatoval, že tento posudek není kompletní a jeho předmětem bylo stanovení obvyklé ceny souboru strojů a zařízení

pro účely leasingové smlouvy, nikoliv zjištění, zda tento stroj byl nový. Ostatně i stížnostní argumentace je v tomto směru vnitřně rozporná, neboť na straně jedné hájí stanovisko, že toto žalobní tvrzení uplatnil v zákonné lhůtě, čehož důsledkem je povinnost soudu se s ním vypořádat; na straně druhé naopak krajskému soudu vytýká, že předložený znalecký posudek hodnotil, ačkoliv tento nebyl kompletní. Tvrzení stěžovatele, že soudu úmyslně předložil pouze část posudku, aby prokázal jeho existenci, je v daném případě zcela zavádějící.

Za těchto okolností Nejvyšší správní soud konstatuje, že řízení před krajským soudem nebylo zatíženo vadami, které by mohly zapříčinit jeho nepřezkoumatelnost ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal namítané vady správního řízení ani nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b), d) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 8. června 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu