



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **A. K.**, zastoupeného JUDr. Kateřinou Tomkovou, advokátkou se sídlem Lesnická 52, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 2. 2005, čj. 7511/04/FŘ 130 a čj. 7512/04/FŘ 130, o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2006, čj. 31 Ca 44/2005 - 75 (vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 41/2007) a čj. 31 Ca 55/2005 - 45 (vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 42/2007),

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 8 Afs 41/2007 a 8 Afs 42/2007 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí a nadále budou vedeny pod spisovou značkou 8 Afs 41/2007.
- II. Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2006, čj. 31 Ca 44/2005 - 75 a čj. 31 Ca 55/2005 - 45, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 17. 2. 2005, čj. 7511/04/FŘ 130, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu Brno III (správce daně) ze dne 22. 6. 2004, čj. 119349/04/290912/4211, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2002 ve výši 48 750 Kč.

Rozhodnutím ze dne 17. 2. 2005, čj. 7512/04/FŘ 130, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 22. 6. 2004, čj. 119332/04/290912/4211, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2002 ve výši 71 500 Kč.

Žalobce napadl shora označená rozhodnutí (spolu s dalšími dvěma rozhodnutími) žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který vyloučil žaloby proti jednotlivým rozhodnutím k samostatnému projednání, poté rozsudky ze dne 11. 12. 2006, čj. 31 Ca 44/2005 - 75 a čj. 31 Ca 55/2005 - 45, shora označená rozhodnutí žalovaného zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudkům krajského soudu kasačními stížnostmi. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel především namítl, že žalobce v žalobě nenamítl nedostatečnost výzvy podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a krajský soud tak přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele nad rámec žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Dále polemizoval se závěry krajského soudu ohledně nedostatků výzvy a zdůraznil, že soud zcela opomněl obsah druhé výzvy správce daně ze dne 13. 2. 2003. Stěžovatel polemizoval rovněž se závěrem krajského soudu o vyvolání pochybností žalobce o tom, zda byla daň vyměřena podle pomůcek nebo dokazováním, a se závěrem, že v posléze uvedeném případě nelze zjistit, na základě jakých důkazních prostředků byla daň vyměřena. Podle stěžovatele také není z odůvodnění odpovídající části rozsudku zřejmé, jak krajský soud dospěl k závěrům, že žalobci nemůže být vytýkáno neunesení důkazního břemene, daňové řízení nebylo vedeno v souladu se zákonnými zásadami a důkazy nebyly provedeny v souladu se zákonem. V části odůvodnění napadeného rozsudku ohledně hodnocení úkonu žalobce jako zastřeného (§ 2 odst. 7 daňového řádu) krajský soud podle stěžovatele opomněl obsáhlé odůvodnění stěžovatele na stranách 9 a 11 napadeného rozhodnutí.

Žalobce navrhl zamítnutí kasačních stížností jako nedůvodných.

Nejvyšší správní soud spojil řízení o kasačních stížnostech ke společnému projednání (§ 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), neboť směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově i právně souvisí, žaloby byly zamítnuty ze stejných důvodů a kasační stížnosti stojí na stejných argumentech.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnosti jsou důvodné.

Krajský soud v napadených rozsudcích (strana tři odstavec třetí) uvedl, že „*Zásadní v žalobě uplatněná námitka, že se žalovaný v odvolacím řízení nevypořádal s námitkou uplatněnou žalobcem již v odvolání, týkající se nedostatků výzev správce daně k odstranění pochybností, je důvodná.*“.

Ke kasační námitce stěžovatele Nejvyšší správní soud ze soudních spisů zjistil, že žalobce v žalobách nedostatky výzvy podle § 43 daňového řádu nenamítl.

Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený § 75 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, čj. 7 Afs 216/2006-63, www.nssoud.cz), že je „*jinou vadou řízení před soudem*“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s. ř. s.), neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí.

Průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí i bez návrhu (§ 76 odst. 2 věta první s. ř. s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, čj. 2 Ads 33/2003 - 78, č. 523/2005 Sb. NSS).

Pokud by tedy krajský soud zjistil, že žalobou napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, např. že se stěžovatel v odvolacím řízení nevypořádal s žalobcem uplatněnou odvolací námitkou ohledně nedostatků výzvy správce daně k odstranění pochybností, byl by povinen k této vadě řízení přihlédnout i bez návrhu. O takovou situaci však v posuzovaných věcech nešlo. Z daňových spisů Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobce v odvoláních proti platebním výměrům správce daně žádnou námitku ohledně nedostatků výzvy správce daně k odstranění pochybností neuplatnil.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti uzavírá, že krajský soud v rozporu s dispoziční zásadou překročil zákonné meze přezkumu správních rozhodnutí (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), když přezkoumal a shledal důvodnou „*zásadní v žalobě uplatněnou námitku*“, která přitom v žalobách uplatněna nebyla a současně se nejedná o vadu, k níž by byl krajský soud povinen (a oprávněn) přihlédnout i bez návrhu. Rozsudky krajského

soudu jsou z uvedeného důvodu nepřezkoumatelné pro vadu řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud, který dovedl, že otázka případných nedostatků výzvy správce daně k odstranění pochybností podle § 43 daňového řádu neměla být v posuzovaných věcech vůbec předmětem přezkumu ve správním soudnictví, se pak nezabýval ani kasační námitkou stěžovatele o nesprávném právním posouzení této otázky krajským soudem.

Dále krajský soud v napadených rozsudcích (strana čtyři odstavec třetí) uvádí, že *„Nelze rovněž odhlédnout od skutečnosti, že v předmětných výzvách prvostupňový správce daně upozornil žalobce, že v případě neodstranění pochybností je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Jak vyplývá z obsahu odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, žalobce měl v průběhu řízení pochybnosti o tom, že daň byla stanovena dokazováním, když vycházel z toho, že byla stanovena na základě pomůcek. Byla-li daň z přidané hodnoty v příslušném zdaňovacím období vyměřena dokazováním, pak nelze zjistit, na základě jakých důkazních prostředků se tak stalo, které z nich správce daně osvědčil jako důkaz a které nikoliv a jaké důkazní prostředky vůbec měl správce daně k dispozici a které z nich jako důkaz použil.“*

Z této části odůvodnění napadených rozsudků není zcela zřejmé, k jakému právnímu hodnocení krajský soud dospěl a zda se přiklonil k pochybnostem žalobce o způsobu stanovení daně. Závěr krajského soudu, že *„Byla-li daň z přidané hodnoty v příslušném zdaňovacím období vyměřena dokazováním, pak nelze zjistit, na základě jakých důkazních prostředků se tak stalo...“* nesplňuje bez dalšího zákonem stanovené požadavky na určitost soudního rozhodnutí a závěry krajského soudu nejsou v této části odůvodnění napadených rozsudků jednoznačné. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že rozsudky krajského soudu jsou ve zmíněné části nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Krajský soud v napadených rozsudcích (strana čtyři poslední odstavec) uvádí, že *„Daňový subjekt však musí mít možnost v daňovém řízení své právo uplatnit a vyjádřit se ke všem relevantním skutečnostem, předkládat důkazy a právně a skutkově argumentovat. Žalobci nemůže být vytýkáno neunesení důkazního břemene, jestliže daňové řízení není vedeno v souladu se zákonnými zásadami a důkazy (svědecká výpověď, místní šetření) nejsou prováděny v souladu se zákonem.“*

Nejvyšší správní soud shledal důvodnou kasační námitku stěžovatele, že z odůvodnění této části napadených rozsudků není patrné, v čem soud spatřuje zmíněná pochybení. Při posouzení nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů vyšel Nejvyšší správní soud i ze své konstantní judikatury (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, přičemž se musí jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. V posuzovaných věcech krajský soud žádným způsobem nespecifikoval, jaké právo správce daně znemožnil žalobci v daňovém řízení uplatnit, jakým postupem mu znemožnil vyjádřit se ke všem relevantním skutečnostem či

předkládat důkazy a argumentovat. Krajský soud neuvedl, které zákonné zásady a jakým konkrétním způsobem byly v předmětných řízeních porušeny a která zákonná ustanovení byla při provádění důkazů porušena. Citovaný závěr krajského soudu je prost jakéhokoliv odůvodnění. Z napadených rozsudků není zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, jaký skutkový stav vzal za zjištěný a pod které právní normy jej podřadil. Kasační stížností napadené rozsudky je proto třeba ve zmíněné části považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Krajský soud v napadených rozsudcích (strana pět odstavců druhý) uvádí, že *„Hodnotil-li správce daně právní úkon žalobce jako úkon zastřený, pak bude na něm prokázat, jaká byla skutečná vůle jednajících stran, co účastníci předmětného právního vztahu ve skutečnosti chtěli projevit, když podle přesvědčení správce daně předstírali ve skutečnosti něco jiného. (...) pokud však v průběhu daňového řízení předložené smlouvy u správce daně pochybnosti vyvolaly a ten se v napadeném rozhodnutí dovolává ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, pak své závěry o skutečném úmyslu jednajících stran neopřel správní orgán o dostatečně právně významná skutková zjištění. S důkazy, o něž se rozhodnutí opírá, musí být žalobce v řízení seznámen a nesmí mu být upřeno právo vyjádřit se ke všem relevantním skutečnostem.“*

Nejvyšší správní soud shledal důvodnou rovněž kasační námitku stěžovatele, že v odůvodnění této části napadených rozsudků krajský soud opomněl obsáhlé odůvodnění na stranách 9 a 11 napadených rozhodnutí. Podle § 2 odst. 7 daňového řádu se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Z rozhodnutí stěžovatele Nejvyšší správní soud zjistil, že se stěžovatel důvody, pro něž posoudil předmětné úkony žalobce jako zastřené podle citovaného ustanovení, podrobně zabýval právě na stranách 9 až 12 napadených správních rozhodnutí. Pokud krajský soud za této situace bez hodnocení odůvodnění napadeného rozhodnutí dovodil, že stěžovatel své závěry o skutečném úmyslu jednajících stran neopřel o dostatečně právně významná skutková zjištění, pochybil. Rozsudky krajského soudu jsou z uvedeného důvodu nepřezkoumatelné pro vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Krajský soud konečně v napadených rozsudcích (strana pět odstavců třetí) uvádí, že *„Pouze pro úplnost nutno zmínit, že v průběhu řízení byla vznesena námitka podjatosti správce daně. O podjatosti a návrhu na vyloučení pracovníka správce daně z daňového řízení mělo být rozhodnuto dne 9. 4. 2003, rozhodnutím čj. 79291/03/290040/5329. Tato skutečnost vyplývá z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Originál rozhodnutí zmiňovaného v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, však předložený správní spis neobsahuje.“*

Z citovaného textu není zřejmé, jaké právní závěry krajský soud z takto zjištěného skutkového stavu vyvodil. Rozsudky krajského soudu napadené kasační stížností nejsou ani v této části řádně (resp. jakkoliv) odůvodněny, a jsou tedy nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že v kopii správního spisu předložené stěžovatelem Nejvyššímu správnímu soudu je předmětné

rozhodnutí o námitce podjatosti a návrhu na vyloučení pracovníka správce daně Ing. M. M. z daňového řízení založeno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rovněž řízení, která předcházela vydání kasační stížností napadených rozsudků, a shledal, že tato řízení trpí vadami, které mohly mít za následek nezákonná rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. I k těmto vadám Nejvyšší správní soud přihlédl z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Z žaloby vyplývá, že žalobce k prokázání svých tvrzení navrhl provedení důkazu mj. „*výslechem účastníků řízení, kde bude jako svědek slyšen i Ing. T....*“. Krajský soud rozhodl v posuzovaných věcech bez jednání, navržený důkaz výsledkem označeného svědka tedy neprovedl. V napadených rozsudcích se však k neprovedení navrženého důkazu nijak nevyslovil, rozhodnutí o provedení nebo zhodnocení nepotřebnosti navrženého důkazu není zjevné ani z jiné části soudních spisů. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné. Ve smyslu citovaného ustanovení je tedy pouze na úvaze soudu, které z navržených důkazů provede. Soud se nicméně musí s veškerými procesními návrhy účastníků řízení, včetně návrhů na provedení důkazu, řádným procesním způsobem vypořádat. Pokud se krajský soud rozhodl navržený důkaz (výslech svědka Ing. T.) neprovést, byl povinen nadbytečnost takového úkonu řádně odůvodnit a neučinil-li tak, zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonná rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2006, čj. 8 As 23/2005 - 85, a 8 As 59/2005 - 57, www.nssoud.cz].

Ze soudního spisu dále vyplývá, že krajský soud rozhodoval v předmětných věcech bez úplného spisového materiálu. Stěžovatel po výzvě předložil krajskému soudu část správního spisu s tím, že zbývající část správního spisu byla již soudu předložena ke sp. zn. 30 Ca 262/2003 a 30 Ca 263/2003. Ze soudních spisů přitom nelze dovodit, že si krajský soud před rozhodnutím v posuzovaných věcech zajistil zbývající část správních spisů. Krajský soud tedy v předmětných věcech rozhodoval bez úplného spisového materiálu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že např. výzva správce daně k odstranění pochybností podle § 43 daňového řádu, jejíž vady krajský soud v napadených rozsudcích shledal, není založena v částech správního spisu, které byly soudu předloženy v posuzovaných věcech, ale podle stěžovatelem přiloženého seznamu je založena právě v části spisového materiálu, která byla soudu podle tvrzení stěžovatele předložena k sp. zn. 30 Ca 262/2003 a 30 Ca 263/2003 a kterou si soud před rozhodnutím o věci samé nevyžádal. Rovněž toto procesní pochybení krajského soudu je nutné kvalifikovat jako vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonná rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné. Napadené rozsudky proto zrušil a věci vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o těchto kasačních stížnostech (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. července 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu