



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Mgr. L. V.** zastoupený Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 3. 2008, č. j. 10 Ca 98/2007 - 68,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 3. 2008, č. j. 10 Ca 98/2007 - 68, **se zrušuje** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba brojící proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 2. 4. 2007, č. j. 1290/07-1100. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále též „správce daně“) ze dne 11. 4. 2006, č. j. 107819/06/077910/4051, kterým byla stěžovateli dodatečně snížena daňová ztráta za rok 2003 z částky 345 137 Kč na částku 0 Kč a dodatečně byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 154 388 Kč. Toto rozhodnutí změnil žalovaný tak, že snížil původně vyměřenou daň na částku 153 716 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že mu měla být vyměřena daň podle pomůcek, protože pro to byly splněny podmínky zakotvené v ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“). Tvrdí totiž, že samotné nedodržení povinností daňovým subjektem v průběhu dokazování nepostačuje pro použití pomůcek, nýbrž musí jít o takový stav, kdy pro porušení povinností daňovým subjektem nelze daň stanovit dokazováním. V daném případě nicméně jeho účetnictví bylo vedeno nesprávně a neprůkazně, takže zákonné podmínky pro použití pomůcek byly dány. Pokud byla daňová povinnost stanovena dokazováním, nic nebránilo tomu, aby byl základ daně zvýšen o příjmy zjištěné při daňové kontrole a daňové náklady byly sníženy o částky, u nichž stěžovatel neprokázal, že je vůbec měl a že je vynaložil. Daňový řád totiž zjevně upřednostňuje stanovení daňové povinnosti dokazováním před použitím pomůcek.

Konkrétně stěžovatel tvrdí, že správce daně vycházel pouze z jeho bezhotovostních příjmů a nebyly vůbec zkoumány příjmy hotovostní. Nebyly uznány ani žádné stěžovatelovy výdaje vynaložené na nákup zboží, ačkoliv je nelogické, aby byly zdaněny příjmy z prodeje ve výši 100% bez jakéhokoliv přihlédnutí k výdajům vynaloženým na pořízení tohoto zboží. Ve skutečnosti proto nemělo být zdaněno 100% příjmů, nýbrž pouze jejich 15%-25%, neboť právě taková je obvyklá marže. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 62/2006, 6 Afs 2/2004, 2 Afs 207/2005, 1 Afs 74/2004, 7 Afs 142/2004 a dále na některé judikáty krajských soudů. Z nich stěžovatel dovozuje, že i při nepřesnostech, k nimž vede stanovení daňové povinnosti podle pomůcek anebo sjednáním, musí být respektována určitá racionalita a realita, a o to více to proto musí platit při stanovení daňové povinnosti dokazováním.

Stěžovatel dále namítá, že se ve spise nacházejí doklady o jeho hotovostních příjmech, nicméně krajský soud je nezohlednil. Rovněž byl navržen výslech stěžovatele během soudního jednání dne 27. 2. 2008, avšak tento výslech nebyl proveden a soud toto svoje rozhodnutí neodůvodnil.

Další stížnostní námitka se týká neuznání výdajů za nákup pohonných hmot a náhrady za pracovní cesty, a to přesto, že v příloze k žalobě stěžovatel přiložil doklady o jednotlivých jízdách. Těmito doklady se však soud s odkazem na ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. nezabýval, což stěžovatel považuje za porušení zásady rozhodování v plné jurisdikci. Za situace, kdy stěžovatel z rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2007 nově seznal, že měl předložit přehled pracovních jízd, které by přiřadil k jednotlivým zákazníkům a fakturám, nelze mu vytýkat, že tak učinil v žalobě, když sám žalovaný stěžovatele k předložení těchto dokladů vůbec nevyzval. V tomto směru je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

Stěžovatel poukazuje rovněž na skutečnost, že v roce 2003 vložil do podnikání částku 302 305 Kč a do protokolu o ústním jednání uvedl, že tyto prostředky získal jako půjčky od rodičů a dalších rodinných příslušníků a také prodejem houslí. Závěr žalovaného, že stěžovatel žádný z těchto finančních zdrojů nedoložil, byl správný. Rovněž v tomto případě proto stěžovatel tvrdí, že daň měla být stanovena pomůckami a nikoliv dokazováním. Navíc, správce daně nezohlednil vynaložené výdaje. Fakticky tak došlo pouze k dodanění příjmů ve výši 962 292 Kč, a to přesto, že tyto příjmy zjevně pocházely z prodeje zboží, takže je zjevné, že toto zboží muselo být též nakoupeno. Tímto postupem

bylo porušeno ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Údaje uváděné krajským soudem prý nejsou správné, jelikož žalovaný vůbec nepřihlédl k počátečním stavům na bankovních účtech. Stěžovatel tvrdí, že celkové příjmy ve sledovaném období činily 1 173 997 Kč, výběry pak 776 000 Kč. Z této vybrané částky bylo na nákup zboží vynaloženo 416 715 Kč; ze zbývajících částky bylo na soukromé bankovní účty vráceno 70 898 Kč. Tato částka pak byla stěžovateli zdaněna podruhé. Zdaněny tak byly nejen zatajené příjmy, nýbrž i vklady uskutečněné po výběru zatajených příjmů. V tomto směru stěžovatel poukazuje i na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 199/2006.

Konečně k příjmu ve výši 3 235 Kč od ing. B. D. stěžovatel uvedl, že se sice jedná o příjem podléhající zdanění, avšak mělo být proti němu zohledněno jako výdaj zaplacené pojistné.

Z popsanych důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. K stížnostním námitkám uvádí, že správce daně postupoval přesně podle daňového řádu, když stěžovatele vyzval k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně a v příslušných výzvách přesně specifikoval svoje pochybnosti i požadavky. Přitom nechal na stěžovateli samotném, jaké důkazy zvolí či předloží. Není totiž jeho povinností vyzvat daňový subjekt k předložení konkrétně specifikovaného důkazního prostředku. Ke stanovení daně dokazováním a nikoliv pomůckami žalovaný uvedl, že zákonné podmínky pro postup podle pomůcek splněny nebyly a že stěžovatel nic v tomto směru v průběhu daňového řízení ani nenamítal. V dalším žalovaný podrobně rozebírá, které doklady stěžovatel předložil a jak s nimi bylo naloženo.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z obsahu kasační stížnosti je patrné, že stěžovatel výslovně neoznačil žádný z důvodů, taxativně vymezených v ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“). Platí však zásada, že každý úkon se posuzuje podle jeho obsahu a nikoliv formy a ze shora provedené narace je dostatečně zřejmé, že stěžovatel uplatnil dva kasační důvody, zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s.: nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, spočívající konkrétně v opomenutí vypořádat se s některými předloženými důkazy a argumenty.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a skutečně uplatněnými důvody kasační stížnosti, se v dalším zaměřil nejprve na posouzení toho, zda napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný ve smyslu citovaného ustanovení s. ř. s. Pokud by totiž tvrzené nepřezkoumatelnosti přisvědčil, musel by kasační stížnosti bez dalšího vyhovět, protože

u nepřezkoumatelného rozhodnutí nelze hodnotit správnost posouzení relevantních právních otázek, nýbrž je nutno takovéto rozhodnutí zrušit a otevřít tím soudu procesní prostor pro vydání rozhodnutí nového, jež nebude zmíněným deficitem postiženo.

Dle setrvalé judikatury zdejšího soudu a také Ústavního soudu platí, že jedním z principů, představujících součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí totiž nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Pokud tedy není 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, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V nyní projednávané věci spatřuje stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v tom, že se krajský soud odmítl zabývat některými předloženými důkazy.

K tomu z obsahu soudního spisu plyne, že stěžovatel k žalobě ze dne 8. 6. 2007 připojil (a soud tuto skutečnost v odůvodnění napadeného rozsudku potvrdil) některé důkazy – přehled pracovních jízd, přiřazených k jednotlivým zákazníkům i fakturám. Z obsahu napadeného rozsudku (str. 9) vyplývá, že k těmto důkazům soud nepřihlédl s odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. (poznámka: soud chybně uvedl odst. 2), podle něhož při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

S tímto názorem krajského soudu se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je totiž založen na zásadě plné jurisdikce. To znamená, že krajský soud je povinen vypořádat se i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci, nikoliv je paušálně odmítnout. Pokud tak neučiní, zatíží svoje řízení vadou. Na straně jedné totiž samozřejmě platí, že soud přezkoumává napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však rozhodující soud oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2). Jakýkoliv jiný výklad proto smysl tzv. plné jurisdikce ve správním soudnictví popírá (viz také rozsudek sp. zn. 5 Afs 14/2004, in: č. 618/2005 Sb. NSS). Pokud by totiž platilo, že respektování skutkového a právního stavu z doby rozhodování správního orgánu znamená i nemožnost provést další dokazování, odporoval by tento výklad výslovnému znění ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. a ve svých důsledcích by znamenal, že by se soudy musely omezit toliko na přezkum zákonnosti napadených správních rozhodnutí a nebyly by oprávněny přezkoumat jejich správnost ve smyslu faktickém, protože nezbytným předpokladem tohoto postupu je právě doplnění dokazování. Tím by se však správní soudnictví dostalo na časové ose zpět před rok 2003 (tj. před nabytí účinnosti s. ř. s.), a to do situace, kterou Ústavní soud (viz nález č.

276/2001 Sb.) oprávněně prohlásil za protiústavní a také za odporující čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Jak k tomu uvedl zdejší soud v jiném rozhodnutí (rozsudek ze dne 28. 3. 2007 sp. zn. 1 As 32/2006, in: č. 1275/2007 Sb. NSS), správní soud „při rozhodování vychází ze skutkového stavu věci vyplývajícího jak z obsahu správního spisu, tak i z jím provedených důkazů. Tato procesní úprava je faktickou transpozicí požadavku tzv. „plné jurisdikce“, coby atributu práva na spravedlivý proces, dovozovaného judikaturou Evropského soudu pro lidská práva z obsahu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Tento požadavek lze stručně vyjádřit tak, že soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění nebo tak učiní sám. Tato činnost soudu je nezbytným předpokladem pro bezvadný právní přezkum napadeného rozhodnutí, neboť jen správně a úplně zjištěný skutkový stav v řízení bez procesních vad může být podkladem pro právní posouzení věci. Není však cílem soudního přezkumu ve správním soudnictví nahrazovat činnost správního orgánu. Východiskem přístupu soudu pro rozhodnutí, zda a do jaké míry případně dokazování provádět, bude posouzení důvodnosti podané žaloby z hlediska uplatněných žalobních námitek. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako „odvolací řízení“ v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní. Proto v případě důkazů provedených soudem musí být zejména respektován požadavek výše již zmiňovaného § 75 odst. 1 s. ř. s. a nově prováděné dokazování tedy vždy musí směřovat výlučně k osvědčení skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu; ke skutkovým novotám se zásadně nepřiblíží. Pokud jde o důkazy provedené již v rámci správního řízení, zde je nutné respektovat převážně uplatňovaný kasační princip soudního řízení vedeného dle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. (od principu revizního, vneseného do tohoto řízení § 78 odst. 2 s. ř. s., lze odhlédnout), který lze vyjádřit tak, že „správní tribunál nemá býti judex facti, a stížnost k tomuto tribunálu jest opravný prostředek zkrácený o revisio in facto“ (viz Hácha, E., Slovník veřejného práva československého, sv. II., Polygrafia – Rudolf M. Rohrer – Brno, Brno 1929, s. 851). Soudní přezkum se v tomto řízení tedy omezuje pouze na revisio in jure a soudu (s výjimkou případů, kdy závěry správního orgánu nemají oporu v obsahu správního spisu, nebo se opírají o podklady zjištěné vadným procesním postupem, či výsledek, jehož se správní orgán dobral, není logicky možný) zásadně nepřisluší přehodnocovat skutková zjištění správního orgánu bez toho, že by dokazování sám doplnil. Soud tedy může vytknout správnímu orgánu vadný postup při provádění a hodnocení důkazů, nemůže však nahradit kritizovaná nedostatečná skutková zjištění vlastními závěry, tedy skutkové závěry správního orgánu měnit, pokud sám nedokazoval. V případech, kdy soud přistoupí k vlastnímu dokazování, tedy opakuje důkazy provedené již předtím správním orgánem nebo provede důkazy jím dosud neprovedené, stanoví zákon v ustanovení § 77 odst. 2 věta druhá pravidlo pro hodnocení důkazů jednotlivě i v souhrnu tak, aby došlo ke vzájemnému skloubení a provázání a soud nadále vycházel ze skutkového a právního stavu takto zjištěného, ovšem ve vztahu ke správnímu orgánu s důsledky předvídanými v ustanovení § 78 odst. 5, 6 s. ř. s.“

K podobné otázce se vyslovil též rozšířený senát zdejšího soudu (usnesení ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, zatím nepublikováno), který uvedl, že „žalobce je

oprávněně uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 5 s. ř. s. na rozsah přezkumné činnosti soudu nedopadá.“

V nyní projednávané věci proto krajský soud pochybil, když se s předloženými důkazními prostředky odmítl bez dalšího zabývat. Přitom vycházel z toho, že daň byla stanovena dokazováním. V tom případě však mohl být další důkaz směřující ke správnému stanovení daně relevantním. Jakkoliv totiž Nejvyšší správní soud v této fázi řízení nemůže hodnotit relevanci těchto důkazů, jejich smyslem zjevně nebylo prolomit zásadu, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, protože je z jejich obsahu jasné, že se vztahují právě k situaci v rozhodné době a nikoliv k okolnostem pozdějším. Tuto stížnostní námitku proto Nejvyšší správní soud shledal důvodnou a v tomto směru je napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nad tento rámec Nejvyšší správní soud uvádí, že ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. dává vodítko i pro hodnocení předložených důkazů, když podle něj platí, že *„soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.“* To konkrétně znamená, že krajský soud je povinen se s obsahem předložených důkazů seznámit a přezkoumatelným způsobem vyjádřit, zda (a pokud ano, v jakém směru) je považuje za relevantní pro rozhodovanou věc, a pokud nikoliv, z jakých důvodů. Jakkoliv je správný názor krajského soudu, že řízení před soudem není pokračováním daňového řízení, neplyne z této skutečnosti závěr, že *„soud vychází pouze ze skutkového a právního stavu zjištěného ke dni vydání napadeného rozhodnutí“* (str. 12 rozsudku). Tento názor totiž neodpovídá dikci a zejména ani smyslu zákonné úpravy: ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., o které krajský soud citovaný právní názor opírá, nehovoří o „zjištěném skutkovém a právním stavu“, nýbrž pouze o „stavu“, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je proto samozřejmě nutno trvat na tom, že veškeré předložené důkazy se musí vztahovat k časovému okamžiku, v němž rozhodoval správní orgán, nicméně neplyne z toho, že tyto důkazy musí být poskytnuty nezbytně již ve správním řízení. Jinak řečeno, z ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. lze dovodit toliko časový okamžik, k němuž se následně zjišťují všechny relevantní skutkové a právní okolnosti; nikoliv však časový okamžik, kdy nejpozději lze toto dokazování provádět.

Oproti tomu Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stížnostní námitce, podle níž krajský soud neodůvodnil neprovedení výslechu stěžovatele během ústního jednání dne 27. 2. 2008. V této věci se totiž ústní jednání před krajským soudem vůbec nekonalo, když s tímto postupem stěžovatel prostřednictvím svého zástupce ing. R. L. písemně vyslovil souhlas (č. l. 66). Stěžovatel se tak zjevně spletl, neboť ve stejný den se sice konalo jednání před stejným krajským soudem, avšak v jiné jeho věci.

Za těchto okolností, kdy se ukázala jako důvodnou namítaná nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu, se Nejvyšší správní soud již dále nezabýval druhým stížnostním důvodem, kterou je jeho nezákonnost. Za situace, kdy se krajský soud nevypořádal se všemi předloženými důkazy, totiž není možno se vyjadřovat k otázce,

zda bylo postupováno správně, když byla daň vyměřena na základě dokazování, anebo zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, jak uvádí stěžovatel.

Ze shora popsáných důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích. Tím současně krajskému soudu otevírá procesní prostor pro vydání nového, tentokrát již procesně bezvadného, rozhodnutí, v němž se dostačujícím a přesvědčivým způsobem vypořádá se všemi uplatněnými žalobními námitkami a také s navrženými důkazy.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. listopadu 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu