



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **NET OFFICE SYSTÉMY, spol. s r. o.**, se sídlem Těšínská č. 365, Orlová - Poruba, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 6. 2007, č. j. 16007/06-1302-802074, a ze dne 31. 10. 2007, č. j. 6033/07-1202-802360, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 10. 2008, č. j. 22 Ca 297/2007 - 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 10. 2008, č. j. 22 Ca 297/2007 - 44, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 18. 6. 2007, čj. 16007/06-1302-802074 a ze dne 31. 10. 2007, čj. 6033/07-1202-802360 a jim předcházející dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Orlové (dále jen „finanční úřad“). Těmi byla žalobci po provedené daňové kontrole vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2001 a daň z příjmů právnických osob za rok 2001. Stěžovatel přitom v kasační stížnosti sám výslovně uvádí, že rozsudek krajského soudu napadá pouze v rozsahu přezkumu

svého rozhodnutí ze dne 18. 6. 2007, jakož i rozhodnutí finančního úřadu ze dne 10. 7. 2006.

Stěžovatel označuje za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud podle jeho názoru zaměnil rozhodnutí, která byla předmětem řízení, a nerespektoval odlišnosti, jež v daném případě provázely rozhodování stěžovatele. Dále konstatuje, že část námitek žalobce byla shodná vůči oběma jeho rozhodnutím, nicméně konkrétně u námitek obsažených v bodech 5) a 6), pro které krajský soud rozhodnutí stěžovatele a finančního úřadu zrušil, bylo zcela nezbytné odlišit rozhodnutí ve věci daně z příjmů právnických osob a ve věci daně z přidané hodnoty. Vedle toho stěžovatel uvádí, že zatímco rozhodnutí z 31. 10. 2007 v podstatě setrvalo v linii vymezené správcem daně a nevěrohodnost svědka P. založilo na tom, že svá tvrzení neprokázal důkazy, v rámci rozhodnutí z 18. 6. 2007 byly veškeré skutečnosti uvedené tímto svědkem řádně prověřeny. Tato skutečnost je reflektována též v žalobě proti rozhodnutí z 18. 6. 2007, v níž žalobce v žádném případě nevznáší námitku, která by se v podstatných rysech shodovala s textem žalobního bodu označeného v rozsudku číslem 5). Naopak v žalobě proti druhému z označených rozhodnutí taková argumentace obsažena je. Rozhodnutí ze dne 18. 6. 2007 tak podle stěžovatele v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. nemohlo být přezkoumáno v rozsahu žalobního bodu uvedeného pod číslem 5), jelikož takovýto přezkum jde mimo meze žalobního návrhu (resp. odehrává se v mezích žalobního návrhu v související věci). Nicméně ani za situace, že by přezkum tohoto rozhodnutí byl možný v mezích označeného žalobního bodu, závěr soudu o důvodnosti této námitky by ve vztahu k předmětnému rozhodnutí nebyl podle stěžovatele na místě. Jeho správní úvaha v odůvodnění tohoto rozhodnutí totiž byla jiná, v konečném důsledku v dané konkrétní věci vadu řízení odstranil. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele nepodal.

Z předložené spisové dokumentace Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad po ukončení daňové kontroly u žalobce vydal dva dodatečné platební výměry. Prvým, ze dne 5. 3. 2007, čj. 12882/07/371920/3478, žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 79 360 Kč. Druhým, ze dne 10. 7. 2006, čj. 32047/06/371920/3478, mu dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2001 ve výši 40 179 Kč. Proti oběma dodatečným platebním výměrům žalobce podal odvolání, která stěžovatel svými rozhodnutími ze dne 31. 10. 2007 a ze dne 18. 6. 2007 zamítl.

Žalobce se následně proti rozhodnutím stěžovatele bránil podáním žalob ve správním soudnictví. Krajský soud z důvodu společného skutkového základu obou věcí usnesením ze dne 9. 10. 2008 řízení o žalobách spojil ke společnému projednání a rozhodnutí. V každé ze žalob rozpoznal celkem 8 shodných žalobních bodů, z nichž dva shledal důvodnými. Nepřípustným je podle něj takový způsob hodnocení důkazů, kdy je výpověď svědka automaticky vyhodnocena jako nevěrohodná jen proto, že svědek svá tvrzení nedoložil žádnými listinnými důkazy. Vedle toho se stěžovatel dle krajského soudu v rozhodnutí z 31. 10. 2007 nijak nevyjádřil k dohodě uzavřené mezi žalobcem a jeho subdodavatelem o platbách za ubytování zaměstnanců subdodavatelů. Kasační stížností napadeným rozsudkem proto krajský soud obě rozhodnutí stěžovatele i jím předcházející dodatečné platební výměry zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rozsudek krajského soudu dle jeho názoru trpí vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a dále jinou vadou řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je důvodná.

Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je podstatná okolnost, že stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu pouze v omezeném rozsahu a z procesních důvodů. Tím jednoznačně vymezil předmět řízení před Nejvyšším správním soudem.

Otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost se Nejvyšší správní soud v minulosti zabýval, např. ve svém rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, ji definoval takto: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.“* Z tohoto úhlu pohledu nelze v této věci vydaný rozsudek krajského soudu považovat za nesrozumitelný, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, neboť je zcela zřejmé, jakým způsobem rozhodl, stěžovatel vadu rozhodnutí ve výše uvedeném smyslu ani nenamítal.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel rozhodnutí napadá pro jinou vadu řízení před soudem, spočívající v porušení tzv. dispoziční zásady zakotvené v § 75 odst. 2 s. ř. s., podle které soud přezkoumává žalobou napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V této souvislosti stěžovatel konkrétně uvádí, že krajský soud nebyl oprávněn zrušit jeho rozhodnutí z 18. 6.

2007 na základě důvodnosti žalobních bodů označených soudem pod čísly 5) a 6), neboť tyto se vztahovaly pouze k druhému z napadených rozhodnutí žalovaného, tj. rozhodnutí ze dne 31. 10. 2007. Nejvyšší správní soud k této námitce nejprve ověřil, že krajský soud shledal jako důvodný šestý žalobní bod (nedostatek důvodů rozhodnutí) pouze ve vztahu k rozhodnutí stěžovatele ze dne 31. 10. 2007, což sám výslovně konstatoval v odůvodnění napadeného rozsudku (poslední odstavec na str. 7). Z této části odůvodnění vyplývá, že zrušil rozhodnutí stěžovatele z 31. 10. 2007, jelikož shledal důvodnými žalobní body č. 5) a 6), a rozhodnutí z 18. 6. 2007 pro důvodnost žalobního bodu č. 5). Je tedy nutno posoudit, zda krajský soud důvodně zrušil rozhodnutí stěžovatele z 18. 6. 2007 pro důvodnost pátého žalobního bodu.

Dle rekapitulační části odůvodnění rozsudku krajského soudu v něm žalobce namítl, že výpověď svědka P. označil stěžovatel za nevěrohodný důkaz, neboť tento svědek svou výpověď nedoložil souvisejícími doklady. Svědecká výpověď je podle žalobce důkazním prostředkem již sama o sobě. Svědka nelze zaměňovat s daňovým subjektem, který má dle zákona o správě daní a poplatků důkazní povinnost. Svědek P. navíc nebyl ke splnění takové povinnosti vyzván. Krajský soud této námitce vyhověl s odůvodněním, že je zcela nepřipustným způsobem hodnocení důkazů, pokud je výpověď svědka automaticky vyhodnocena jako nevěrohodná (a v daňovém řízení neosvědčena jako důkaz) jen proto, že „svědek své tvrzení nedoložil žádnými listinnými důkazy“.

Ze žalob podaných žalobcem proti rozhodnutím stěžovatele vyplývá, že dne 31. 8. 2007 byla u krajského soudu žalobcem podána žaloba proti rozhodnutí stěžovatele z 18. 6. 2007, týkající se doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období řízen 2001. Žalobce zde tvrdí, že prokázal svou účast na MSV Brno 2001, což přiznává i stěžovatel, a že prokázal i činnost společnosti NATIO, s. r. o., jako dodavatele služby (výstavní expozice) v podobě zajištění účasti na MSV Brno 2001. Stěžovatel podle žalobce zcela pominul jedno z ujednání smlouvy o odborné spolupráci a realizaci uzavřené mezi ním a uvedeným dodavatelem. Daňové orgány podle žalobce neprokázaly, že by společnost NATIO, s. r. o., v dotčeném období nevyvíjela žádnou činnost. Stěžovatel dále neuvedl, jakým způsobem výslech svědka P., který nebyl osvědčen jako důkaz, jelikož se uskutečnil bez přítomnosti žalobce, ovlivnil výsledek daňové kontroly. Stěžovatel se také nedostatečně zabýval porušením zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Správce daně se nevypořádal s návrhy důkazních prostředků učiněných žalobcem dne 26. 4. 2006 a 18. 6. 2006, přičemž tyto návrhy nejsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce rovněž požadoval provedení svědeckých výpovědí svědků P. a P., které byly vyloučeny s tím, že správce daně není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem a je oprávněn je vyloučit.

Dne 8. 1. 2008 žalobce u krajského soudu podal žalobu proti rozhodnutí žalovaného z 31. 10. 2007, týkající se doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2001. V jejím úvodu namítá, že daňové orgány nedbaly, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji.

Důkazní prostředky předkládané a navrhované žalobcem (v dalším textu žaloby konkrétně označuje především výsledky svědků P. a P.) byly dopředu odmítnuty a vyřazeny z důkazů, na základě kterých bylo rozhodováno v daňovém řízení. Správce daně i stěžovatel podle žalobce záměrně zcela pominuli ujednání smlouvy mezi ním a společností NATIO, s. r. o., (zhotovitelem díla), dle kterého mohla tato společnost pověřit realizací a provedením díla třetí osobu. Žalobce se podle své další námitky „nemohl bránit“ proti tvrzením svědka – jednatele společnosti NATIO, s. r. o., která byla účelově využita v jeho neprospěch, jelikož tento důkazní prostředek byl získán v rámci jiného daňového řízení a žalobce při tomto výsledku nebyl přítomen. Rovněž místní šetření u svědka P. se konalo bez vědomí a v nepřítomnosti žalobce, bylo tedy provedeno v rozporu se zákonem. Svědeckou výpověď svědka P. (úkon odlišný od místního šetření) správce daně označil ve zprávě o daňové kontrole jako nevěrohodný důkaz, neboť své tvrzení nedoložil souvisejícími doklady. Podle žalobce však nelze svědka ztotožňovat s daňovým subjektem. Stěžovatel ani nepřijal a neuznal dohodu o cestovních náhradách uzavřenou mezi žalobcem a jeho subdodavatelem, přičemž neuvedl žádné důvody neuznání. Žalobce dále uvádí, že v doplnění odvolání namítal, že již dříve předal správci daně námitku proti postupu pracovníka správce daně, o níž nebylo nikdy rozhodnuto. Z rozhodnutí stěžovatele o odvolání není zřejmé, zda správce daně tuto námitku uznal či nikoli. Ve zprávě o daňové kontrole dle žalobce schází osvědčení podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků o tom, které důkazní prostředky se staly či nestaly důkazem. Správce daně se nevyjádřil ke skutečnostem, které žalobce uvedl na základě výzvy ve svém podání z 21. 12. 2006. V závěru žaloby žalobce tvrdí, že rozhodnutí o námitce proti postupu správce daně z 31. 1. 2007 neobsahuje odůvodnění. Nelze přitom přijmout právní názor stěžovatele, že důvody tohoto rozhodnutí jsou popsány v jednom z protokolů o ústním jednání. Uvedené rozhodnutí o námitkách je tak podle žalobce neplatné ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť v něm schází předepsané odůvodnění.

Porovnání citovaného obsahu obou žalob vede k jednoznačnému závěru, že obě žaloby byly podány samostatně, jsou svým obsahem rozdílné, obsahují odlišné námitky, přičemž žaloba proti rozhodnutí z 31. 10. 2007 je rozsáhlejší. Žalobní bod označený v rozsudku krajského soudu číslem 5) přitom – v souladu s tvrzením stěžovatele – v žalobě proti rozhodnutí z 18. 6. 2007 schází. Jestliže krajský soud zrušil toto rozhodnutí stěžovatele z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn v žalobě, přičemž tento důvod nebyl vadou, k níž by soud musel přihlédnout při přezkoumávání napadeného rozhodnutí z úřední povinnosti, překročil meze přezkumu stanovené ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s., a jím vydaný rozsudek tak trpí vadou způsobující jeho nezákonnost.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné podotknout, že není vyloučeno spojit řízení o žalobách proti rozhodnutím, jimiž byly vyměřeny daňové povinnosti na různých daních. Takový postup nicméně předpokládá, že bude důsledně odlišen jak obsah žalobami napadených rozhodnutí, tak i jednotlivé žalobní námitky směřující proti každému z dotčených rozhodnutí, a klade mnohem vyšší nároky na

srozumitelnost a přehlednost rozhodnutí soudu a úplnost jeho úvah obsažených v odůvodnění tohoto rozhodnutí. K uvedenému závěru lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142, v němž zdejší soud mimo jiné konstatoval: „*spojil-li krajský soud veškeré žaloby podané žalobcem bez ohledu na druh daně a rozhodl jedním rozsudkem, je nezbytné, aby se soud v rozsudku vypořádal se všemi vznesenými námitkami, zejména pak, aby tak učinil způsobem umožňujícím přezkoumatelnost vydaného rozsudku*“.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud napadené rozhodnutí vydal v rozporu se zákonem. V posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro zrušení napadeného a jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí, Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v něm povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrh žalobce.

Jelikož výrok I. rozsudku krajského soudu je gramaticky nedělitelný, Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadené rozhodnutí v celém rozsahu, ačkoli stěžovatel proti němu brojil jen v omezeném rozsahu.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 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 8. října 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu