



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **AUTOSKLO K + M, spol. s r.o.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupený JUDr. Václavem Kaskou, advokátem se sídlem Žižkova tř. 1, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 11. 2014, č. j. 10 Af 15/2014 - 56,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 11. 2014, č. j. 10 Af 15/2014 - 56, **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 :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 11. 2014, č. j. 10 Af 15/2014 - 56, byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2013, č. j. 29794/13/5000-14301-704561, jímž byly změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 8. 2012, č. j. 416879/12/077910304761, č. j. 416885/12/077910304761, č. j. 416886/12/077910304761 (jimiž byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2007, září 2007 a prosinec 2007 ve výši 142.500 Kč a zároveň sdělena povinnost uhradit penále ve výši 28.500 Kč), č. j. 416889/12/077910304761, č. j. 416901/12/077910304761, č. j. 416910/12/077910304761,

č. j. 416935/12/077910304761, č. j. 416950/12/077910304761, č. j. 416957/12/077910304761, č. j. 416982/12/077910304761, č. j. 416985/12/077910304761, č. j. 416989/12/077910304761, č. j. 416992/12/077910304761 (jimiž byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2008 až říjen 2008 ve výši 47.500 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 9.500 Kč), č. j. 416996/12/077910304761 a č. j. 417007/12/077910304761, (jimiž byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2008 ve výši 237.500 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 47.500 Kč), a to v části týkající se bankovního spojení. V ostatním zůstaly výroky uvedených dodatečných platebních výměrů beze změny.

Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že stěžovateli nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve smyslu ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), nevznikl. Krajský soud se ztotožnil se závěry správních orgánů, že stěžovateli se nepodařilo prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Po prověření průběhu obchodů v řetězci plátců bylo zjištěno, že došlo k podvodnému jednání společností v řetězci, v jehož důsledku nevzniká stěžovateli nárok na odpočet DPH uvedené na dokladech společností A.D.Z., s. r. o. a SNOOROCK, s. r. o. Podle krajského soudu bylo v daňovém řízení prokázáno, že stěžovatel před přijetím faktur na nepřiměřeně navýšené částky věděl nebo mohl vědět, že se jedná o organizovaný řetězec dodavatelů reklamy, aniž by tito dodavatelé poskytovali jimi fakturované reklamní služby za účelem zisku z jimi vykonávané ekonomické činnosti. V řetězci došlo k razantnímu navýšení cen deklarovaného zdanitelného plnění a jeho smyslem bylo vyinkasovat prostřednictvím koncové společnosti na úkor státního rozpočtu nárok na odpočet DPH. Tento řetězec byl vytvořen za účelem získání daňové výhody na DPH, přičemž takové jednání je nutno považovat za zneužití práva, kterému nelze poskytnout právní ochranu. Podle krajského soudu přitom správní orgány řádně posoudily veškeré důkazy, které jim byly předloženy. Krajský soud neshledal ani rozpor mezi skutkovými zjištěními a právními závěry, které byly na jejich základě učiněny.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Ve vztahu ke stížnému důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. namítal, že při jednání před krajským soudem nebyl proveden žádný z jím navržených důkazů, včetně výsledku jeho jednatele Pavla Krejčího. Podle stěžovatele krajský soud pochybil, pokud nepřipustil při jednání dne 26. 11. 2014 provedení žádného z navrhovaných důkazů a omezil se pouze na obecný referát správního spisu. S pomocí navržených důkazů, především výsledku svého jednatele, byl přitom stěžovatel připraven objasnit souvislosti významné pro posouzení dané věci. Tuto skutečnost stěžovatel považuje za závažnou vadu řízení před krajským soudem. Dále stěžovatel namítal, že správní orgány nesprávně vypořádaly námitky týkající se výše ceny reklamního plnění přijatého v roce 2008 a nesprávně zjistily konkrétní skutkový stav. V neposlední řadě stěžovatel brojil proti právnímu posouzení krajským soudem. V této souvislosti vyjádřil nesouhlas se závěrem, že věděl, případně vědět měl a mohl, o skutečnosti, že se přijetím předmětného zdanitelného plnění podílí na řetězci společností, jehož účelem je nepřiměřené navýšení ceny a následné čerpání odpočtu DPH ze státního rozpočtu. Stěžovatel byl bez svého vědomí a znalosti pravého stavu věcí vtažen do řetězce

pokračování

obchodů s následným daňově podvodným jednáním zúčastněných subjektů. Při posouzení této otázky správní orgány a krajský soud nesprávně vyhodnotily zjištěné skutečnosti. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k novému rozhodnutí, příp. aby zrušil i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a správce daně.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se s napadeným rozsudkem zcela ztotožňuje. Skutkový i právní stav rozhodný pro projednávanou věc byl podle něj při jednání před krajským soudem dostatečně prokázán a nově prováděné důkazy by pro věc nepřinesly nic nového. Stěžovatelův výklad prokázání nároku na odpočet DPH považuje za formalistický nerespektující účel příslušných ustanovení zákona o DPH. Vzhledem k objektivním skutečnostem zjištěným v daňovém řízení bylo prokázáno, že stěžovatel mohl a měl vědět, že je součástí podvodu ve vztahu k DPH. Stěžovatel v tomto směru neunesl přenesené důkazní břemeno. Odvolací finanční ředitelství proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Stěžovatel v replice k citovanému vyjádření nad rámec tvrzení obsažených již v kasační stížnosti poukázal zejména na skutečnost, že projednávaná věc se odlišuje od řady obdobných případů tím, že stěžovatel všechna v odpočtu uplatněná plnění skutečně obdržel, což bylo v daňovém řízení prokázáno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal pochybení ve smyslu ust. § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou, v níž stěžovatel vytýkal krajskému soudu vadu řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívající v tom, že neprovedl stěžovatelem navržené důkazy. Podle ust. § 77 s. ř. s. může soud v řízení zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak, přičemž toto dokazování provádí při jednání. Interpretací tohoto ustanovení se již Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře zabýval. Např. v rozsudku ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 104, uvedl, že ust. § 77 odst. 2 s. ř. s. upravuje možnost soudu zopakovat a doplnit dokazování, kterou však nelze bez dalšího zaměnit za povinnost. Podle citovaného rozsudku a také rozsudků ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006 - 90, závisí konečná volba toho, jaké důkazy a zda vůbec budou v řízení provedeny, na rozhodnutí soudu, s ohledem na dostatečnost zjištění skutkového stavu v řízení před správním orgánem. Pokud soud dospěje k závěru, že provedení navrhovaných důkazů by, vzhledem k rozsahu skutkových zjištění v daňovém řízení, nepřineslo žádné relevantní skutečnosti, není bez dalšího vadou řízení, pokud tyto důkazy při jednání neprovede. Krajský soud tedy může na základě své úvahy rozhodnout o neprovedení navrhovaných důkazů, ale v takovém případě je povinen svůj postup řádně odůvodnit. V opačném případě je nutno na jeho rozhodnutí nahlížet jako na nepřezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, uveřejněný pod č. 51 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení

Ústavního soudu). V citovaném nálezu Ústavní soud uvedl, že „*Zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývající z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1), nutno proto rozumět tak, že ve spojení s obecným procesním předpisem (o.s.ř.), v řízení před soudem (obecným), musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (§§ 153 odst. 1, 157 odst. 2 o.s.ř.); jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páte (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod, a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb. Tak zvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle § 132 o.s.ř. (podle zásad volného hodnocení důkazů) nezabýval, proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí (§§ 221 lit. c), 243b odst. 1 al. 2 o.s.ř.), ale současně též jeho protiústavnost (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb.)“*

Podle protokolu o jednání ze dne 26. 11. 2014 stěžovatel v jeho průběhu mimo jiné navrhl výslech jednatele stěžovatele Pavla Krejčího, provedení důkazu smlouvami uzavřenými mezi stěžovatelem a společností SNOOROCK, s. r. o., smlouvou o propagaci uzavřenou mezi společností Albresa Sa, s. r. o. a Sk Dukla Praha, a. s. a činil další důkazní návrhy. Z protokolu o jednání však není zřejmé, z jakých důvodů tyto důkazní návrhy krajský soud zamítl, pouze v něm krajský soud bez dalšího uvedl, že návrh na doplnění dokazování byl zamítnut. Ani v odůvodnění napadeného rozsudku se krajský soud nevyjádřil k důvodům, pro které nebyly provedeny stěžovatelovy důkazní návrhy.

Skutkově obdobnou situací se Nejvyšší správní soud zabýval již např. v rozsudcích ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 - 108, ze dne 1. 10. 2009, č. j. 6 Azs 54/2009 - 181, a ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 Azs 39/2012 - 16. Z těchto rozsudků vyplývá, že nejsou-li v odůvodnění rozsudku alespoň v protokolu o jednání uvedeny konkrétní důvody, pro které soud neprovedl účastníkem řízení navržené důkazy, jedná se o vadu řízení zakládající jeho nepřezkoumatelnost. Např. v posledně citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[Z]ástupkyně stěžovatelky v průběhu ústního jednání, které se konalo dne 13. 8. 2012, navrhla provedení důkazu dotazem na ukrajinské policejní orgány, jakým způsobem bylo vedeno řízení o jejích stížnostech týkajících se domácího násilí. Krajský soud na tento návrh reagoval tím, že usnesením prohlásil, že další dokazování prováděno nebude. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaným pod č. 618/2005 Sb. NSS, má soud právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, ale toto právo jej nezabavuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Této povinnosti však v projednávané věci krajský soud nedostál, konstatoval-li v protokole o jednání pouze, že dokazování nebude prováděno a tento svůj postup nijak neodůvodnil, ani v protokolu o jednání*

pokračování

ani v odůvodnění rozsudku. Z výše uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.“

Otázkou vad při dokazování se Ústavní soud zabýval i v dalších svých rozhodnutích, ze kterých rovněž vyplývá, že za zásadní vadu je nutno považovat postup soudu, který za situace, kdy bylo účastníkem řízení navrženo provedení konkrétního důkazu, návrh na toto provedení bez adekvátního odůvodnění zamítl, resp. se s ním řádně nevypořádal (např. rozhodnutí ve věcech sp. zn. III. ÚS 150/93, 49/2 SbNU 87; IV. ÚS 185/96, 131/6 SbNU 461; II. ÚS 213/2000, 19/25 SbNU 143; I. ÚS 549/2000, 63/22 SbNU 65; IV. ÚS 219/03, 25/32 SbNU 225 a sp. zn. II. ÚS 152/15).

Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že řízení před krajským soudem bylo zatíženo vadou ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vzhledem k této vadě nebylo možno projednat zbývající námitky uplatněné v kasační stížnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).

Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) s tím, že zohlední judikaturu ve vztahu k nákladům spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně 28. května 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu