

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **T. M.,** zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Dukelská 15, 500 02 Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7164/2001/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 424/2003 - 52,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 424/2003 - 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Shora označeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem ve Zlíně (dále jen „správce daně“) dne 30. 8. 2001 č. j. 174538/303912/2629, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1997.

Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu protokolem o ústním jednání č. j. 128629/99/303934/265 dne 29. 6. 1999 zaměřenou mj. i na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1997. Na základě výsledků této kontroly pak žalobci výše uvedeným dodatečným platebním výměrem vyměřil za toto období daň z přidané hodnoty ve výši 144 288 Kč. Doměření daně se týkalo daňových dokladů přijatých žalobcem č. 6/97 ze dne 20. 8. 1997, č. 7/97 ze dne 29. 8. 1997, č. 8/97 ze dne 12. 9. 1997. Uvedené faktury byly vystaveny společností H., v. o. s., za opravy segmentů vulkanizačních forem a gumárenský vozík.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u krajského soudu a domáhal se jeho zrušení. Žalobce jednou žalobou zároveň napadl také rozhodnutí žalovaného jimiž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečným platebním výměrům za ostatní zdaňovací období roku

1997 a za všechna zdaňovací období roku 1998, protože všechna uvedená rozhodnutí mají stejný skutkový základ. Usnesením ze dne 8. 10. 2003 č. j. 29 Ca 120/2003 - 42 vyloučil krajský soud žaloby proti jednotlivým rozhodnutím do samostatných řízení.

Namítal, že žalovaný se zcela nesprávně zaměřil na zjišťování, zda subdodavatelé uvedení společnostmi H., v. o. s., a L., s. r. o., skutečně práce na opravách forem prováděli. Prokazování takových skutečností pak podle této žalobní námitky bylo však již nad rámec povinností rozumně uložitelných žalobci, neboť ten již nebyl s těmito dalšími subjekty v žádném kontaktu a nemůže doložit, zda a jakým způsobem byly práce těmito subjekty prováděny. Podle žalobce bylo rozhodující, zda společnosti H., v. o. s., a L., s. r. o., kterým byly tyto náklady hrazeny, zajistily pro žalobce, ať již jakýmkoliv způsobem, opravu forem v jím uváděném rozsahu. Při správném hodnocení důkazů pak měl žalovaný dojít k názoru, že výše uvedené společnosti tyto opravy zajišťovaly.

Žalobce konkrétně napadl žalovaným provedené hodnocení svědeckých výpovědí svědka J. H., zaměstnance společnosti B. C., s. r. o., svědka Ing. J. C., bývalého zaměstnance Z. J., a. s., svědka Ing. H., jednatele společnosti H., v. o. s., a svědka P. Z., jednatele společnosti L., s. r. o. Přitom ve svých námitkách specifikoval, jaký závěr měl ze svědeckých výpovědí vyplývat. Dále uvedl, že navrhl provedení důkazu znaleckým posouzením prováděných oprav, ze kterého by vyplynulo, že práce prováděné ve Z. J., a. s., byly pouze části prací prováděných na formách, zatímco další části oprav musel provádět jiný subjekt. Navrhl též důkazy ohledně dopravování segmentů společnostem H., v. o. s., a L., s. r. o. Provedené důkazy spolu s prohlášeními žalobce a jeho odpověďmi na výzva správce daně nicméně dostatečně prokazují reálnost vynaložených výdajů; vyplývá z nich, že Z. J., a. s., neprováděla veškeré práce a že tedy nešlo o duplicitní účtování provedených prací, jak tvrdí žalovaný.

K závěru uvedenému v napadeném rozhodnutí ohledně nesprávného přiřazení jednotlivých faktur k fakturám pro společnost B. C., s. r. o., žalobce uvedl, že nebylo rozhodné, ke které faktuře byly jednotlivé práce přiřazeny; rozhodné bylo, že práce dalšími subdodavateli, kromě společnosti Z. J., a. s., musely být a také byly provedeny. Na závěr žalobce odkázal na své odvolání a shrnul, že byla porušena ustanovení § 2 odst. 1, § 2 odst. 3, § 31 odst. 2 a odst. 8 zákona č. 337/1992 sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku nejprve obsáhle zreprodukoval obsah napadeného rozhodnutí a následně i obsah žaloby a vyjádření žalovaného k ní. Dále uvedl obsah relevantních ustanovení právních předpisů § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH) a § 31 odst. 9 daňového řádu. Konstatoval, že základem rozhodnutí žalovaného je zjištění, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění provedeného na základě smlouvy o provádění oprav lisovacích forem a předložených daňových dokladů společnosti H., v. o. s., a že toto skutkové zjištění učinil žalovaný na základě jím použité správní úvahy, která nevybočuje ze zákonných mezí, přičemž znovu odkázal na relevantní ustanovení daňového řádu.

Uvedl též, že žalovaný svým zákonným povinnostem dostál, provedené důkazní prostředky hodnotil v rámci jemu svěřené kompetence, přičemž úvahy týkající se hodnocení provedených důkazních prostředků jsou srozumitelně a jednoznačně uvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, jsou vylíčeny zcela vyhovujícím a přezkoumatelným

způsobem a žalovaný při jejich hodnocení nevybočil z daného zákonného rámce. Podle krajského soudu bylo též řádně uvedeno, který důkazní prostředek nebyl osvědčen ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu, jaké důkazy a z jakých důvodů provedeny nebyly. Skutkový závěr žalovaného je tedy z pohledu použitých ustanovení daňového řádu zcela legitimní a udržitelný.

Ohledně žalobní námitky týkající se porušení ustanovení § 2 odst. 1 a 3, § 31 odst. 2 a 8 daňového řádu krajský soud uvedl, že touto námitkou se nemohl meritorně zabývat pro její zásadní nekonkrétnost. Soud není povolán k tomu, aby za žalobce vyhledával možné, ale konkrétně nevyslovené vady napadeného správního rozhodnutí. Měl-li žalobce na mysli porušení citovaných ustanovení daňového řádu a ZDPH z důvodu odlišného názoru žalobce na výsledky důkazního řízení, které byly vyjádřeny v žalobě, včetně rozporných hodnocení jednotlivých důkazů, odkázal soud na závěry vyjádřené v předchozích odstavcích svého rozhodnutí.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce včas podanou kasační stížností, a to spolu s dalšími rozsudky krajského soudu, které se týkaly rozhodnutí žalovaného za zdaňovací období let 1997 a 1998. V jejím doplnění, k němuž byl krajským soudem vyzván, namítl, že se krajský soud nedostatečně a nesprávně vypořádal s jeho žalobními námitkami. Za paradoxní žalobce považuje skutečnost, že ačkoliv krajský soud ve svém rozsudku opakovaně vytýkal žalobci nekonkrétnost žalobních námitek, pak tam, kde byly žalobcovy námitky zcela konkrétní, se jimi soud zabýval pouze v obecné rovině. Krajský soud v podstatě pouze citoval příslušné zákonné normy § 19 ZDPH, § 2 a § 31 daňového řádu a uvedl, že správní úvaha žalovaného nevybočuje ze zákonných mezí, a že svým zákonným povinnostem plně dostál a že při hodnocení důkazů nevybočil ze zákonného rámce. Žalobce je přesvědčen, že se krajský soud měl žalobními námitkami zabývat konkrétně a pokud je nepovažoval za opodstatněné, měl vysvětlit, kterými jinými skutečnostmi vyplývajícími ze správního spisu byly vyvráceny.

Vzhledem k tomu, že základem správní úvahy správce daně a žalovaného bylo podezření, že tytéž opravy byly žalobci účtovány duplicitně, pak prokázáním toho, že opravy byly prováděny vedle Z. J., a. s., i jinými subjekty, je toto podezření vyvráceno. Na důkaz toho, že konkrétní žalobní námitky byly opodstatněné, žalobce uvedl, že o tom, že opravy forem byly prováděny i jinými subjekty, svědčí v žalobě uvedené svědecké výpovědi a výpověď pana V., nájemce prostor ve S., v nichž pracovala společnost L., s. r. o., a V. P., spol. s r. o. Žalobce jednak uvedl konkrétní části výpovědí těchto svědků a jednak zrekapituloval způsob, jakým žalovaný tyto výpovědi zhodnotil. Poukázal, že krajský soud však pouze konstatoval, že žalovaný nijak nevybočil ze zákonných mezí a důkazy hodnotil, jak mu ukládá zákon.

Žalobce dále uvedl, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho důkazními návrhy (např. odmítl provést výslech řidiče V. V. Výslech svědka K., jednatele společnosti V. P., spol. s r. o., byl proveden bez vědomí žalobce. Žalobce dále poukázal, že žalovaný nesprávně dovodil duplicitu z přehledu oprav, a toto jeho tvrzení není ničím podloženo a odůvodněno.

Pokud jde o v žalobě namítané porušení ustanovení § 2 odst. 1 a 3 a § 31 odstavce 2 a 8 daňového řádu, žalobce poukazuje, že tyto námitky bylo třeba vnímat v kontextu celé žaloby a nevykládat je izolovaně a vytrženě od ostatního žalobního textu. Nesprávným postupem žalovaného došlo v daňovém řízení k porušení právě těchto ustanovení.

Konečně žalobce namítl, že napadený rozsudek je třeba považovat za nesprávný a nepřezkoumatelný také proto, že v něm soud nereagoval na repliku, kterou žalobce podal elektronicky se zaručeným podpisem svého zástupce Ing. U. dne 26. 9. 2005 a kterou tento rovněž v originále předložil soudu při jednání dne 27. 9. 2005 ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 120/2003. V protokolu o tomto jednání je uvedeno, že replika byla soudu v originále předložena.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především uvádí, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a faktické uskutečnění fakturovaných prací, a tudíž reálnou existenci zdanitelného plnění neprokázal. Navíc skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení nasvědčují tomu, že společnosti H., v. o. s., a V. P., spol. s r. o., která měla pro společnost H., v. o. s., předmětné opravy provádět, vystavovaly pouze faktury, aniž by opravy na fakturách uvedené realizovaly. Důvody, pro které ke svému závěru dospěl, jsou pak podrobně rozvedeny v odůvodnění jeho napadeného rozhodnutí, na které odkazuje. V něm žalovaný detailně vyložil, z jakých důkazních prostředků při svém rozhodování vycházel a jak tyto důkazní prostředky hodnotil a jaké skutkové a právní závěry z toho vyplývají.

K námitce žalobce, že bylo prokázáno, vedle Z. J., a. s., se na opravách forem podílely i další subjekty, a tím je vyvrácen závěr žalovaného o duplicitě účtování provedených oprav, žalovaný uvádí, že tento názor se vymyká zákonům logiky. Některé námitky žalobce jsou pak natolik nekonkrétní, že se k nim nelze vyjadřovat.

Žalovaný dále zpochybňuje námitky žalobce ohledně svědeckých výpovědí. Ohledně výpovědi svědka Z. uvádí, že tato nemá vztah k projednávané věci. K žalobcem namítanému nezhodnocení části svědecké výpovědi svědka C. pak tvrdí, že není zřejmé, proč by se jí měl zabývat, a to vzhledem ke skutečnosti, že se netýká předmětných otázek, tj. faktur společností H., v. o. s. Ze stejných důvodů správce daně nehodnotil ani část výpovědi svědka H. a V. K námitce žalobce týkající se nevyslechnutí svědka V. žalovaný konstatuje, že v průběhu správního řízení žalobce uvedl, že doprava byla zajišťována osobně a tedy bez účasti řidiče V. a tudíž není zřejmé, co měla eventuální výpověď předmětného svědka prokázat. Při projednávání zprávy o výsledku daňové kontroly žalobce uvedl, že se písemně vyjádří, proč výslech pana V. požaduje, což však neučinil. K námitce nezákonného výslechu svědka K. žalovaný uvádí, že předmětem šetření byla pouze činnost této společnosti, která nebyla v obchodním spojení se žalobcem. Otázky kladené svědku K. se týkaly jím vystavených faktur pro společnost H., v. o. s.

Žalovaný dále uvedl, že duplicita účtování oprav vulkanizačních forem a uskutečnění zdanitelných plnění dříve, než bylo přijato plnění od subdodavatele, nebyla v odvolání proti platebnímu výměru, žalobě ani kasační stížnosti žalobcem vysvětlena.

Žalovaný konstatoval, že při dokazování v dané věci postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž důkazní břemeno leží zásadně na daňovém subjektu a správce daně prokazuje pouze skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu; v této souvislosti odkázal na konstantní judikaturu Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V prvé řadě se zabýval žalobcovými námitkami ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku spočívající v nedostatku odůvodnění [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Již samotný závěr o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu by musel vést k jeho zrušení.

*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 České republiky), a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.* Viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu.

Tato zásada je pro správní soudnictví vyjádřena v ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. Svůj odraz nachází také v judikatuře Nejvyššího správního soudu; *není-li 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 pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oboje dostupné na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se tedy zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Žalobce ve své kasační stížnosti namítá, že ačkoliv krajský soud ve svém rozsudku opakovaně vytýkal žalobci nekonkrétnost žalobních námitek, tam, kde byly zcela konkrétní, soud se jimi zabývá pouze v obecné rovině. S touto námitkou žalobce lze souhlasit.

Jednou ze zásadních žalobních námitek bylo, že žalovaný se nesprávně zaměřil na zjišťování skutečnosti, zda subdodavatelé uvedení společností H., v. o. s., skutečně práce na opravách forem prováděli. Prokazování takových skutečností pak podle této žalobní námitky bylo však již nad rámec povinností rozumně uložitelných žalobci, neboť ten již nebyl s těmito dalšími subjekty v žádném kontaktu a nemůže doložit, zda a jakým způsobem byly práce těmito subjekty prováděny. Podle žalobce bylo dále rozhodující, zda společnost H., v. o. s., které byly tyto práce hrazeny, zajistila pro žalobce, ať již jakýmkoliv způsobem, opravu forem v jím uváděném rozsahu.

Krajský soud se však rozsahem prokazování skutečností, ke kterým byl žalobce vyzván ve vztahu k dotčeným subjektům, nezabýval dostatečně; omezil se na pouhé konstatování, co bylo povinností žalobce (prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění), doplněné víceméně obecnými odkazy na správní spis a v podstatě doslovnou citací příslušných zákonných ustanovení. Nezdůvodnil, proč považuje výše uvedenou konkrétní žalobní námitku za neopodstatněnou.

Pouze obecnou citaci relevantních ustanovení právních předpisů upravující rozložení důkazního břemene a neurčité tvrzení, že skutkové zjištění ohledně neprokázání zdanitelného plnění žalobce učinil žalovaný na základě správní úvahy, která nevybočuje ze zákonných mezí, nelze považovat za odůvodnění vyhovující výše uvedené zásadě.

Za dostatečnou nelze považovat ani tu část odůvodnění, kde se krajský soud zabýval hodnocením provedených důkazů. S konkrétními námitkami žalobce týkajícími se jednotlivých svědeckých výpovědí a v žalobě uvedenými důvody, proč žalobce nesouhlasil se způsobem hodnocení těchto výpovědí žalovaným, se krajský soud vypořádal opět jen obecným konstatováním, že žalovaný svým zákonným povinnostem dostál, a citací příslušných ustanovení daňového řádu.

Žalobce v kasační stížnosti také namítal, krajský soud v rozsudku opomenul reagovat na repliku, kterou žalobce podal elektronicky se zaručeným podpisem svého zástupce Ing. U. dne 26. 9. 2005 a kterou rovněž v originále předložil soudu při jednání dne 27. 9. 2005 ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 120/2003, pod níž byla před krajským soudem projednávána jedna z žalob vyloučených k samostatnému řízení.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že kopie protokolu z uvedeného jednání i repliky jsou založeny v soudním spise k napadenému rozsudku (č. l. 48 a 56). V replice žalobce je přímo uvedeno, že souvisí i se sp. zn. 29 Ca 424/2003. Z protokolu pak vyplývá, že vzhledem ke shodné právní argumentaci jak ze strany žalovaného tak i ze strany žalobce a vzhledem k závěrům soudu, žalobce ani žalovaný netrvali na tom, aby se uskutečnila jednání také v dalších věcech, tedy mimo jiné i jednání v nyní souzené věci. Je tedy zřejmé, že v době rozhodování věci, která je předmětem této kasační stížnosti, měl krajský soud repliku žalobce k dispozici a bylo zřejmé, že replika souvisí také s danou věcí.

V souladu se zásadou koncentrace řízení dle § 72 odst. 1 s. ř. s. může žalobce žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, ta uplynula před podáním žalobcovy repliky. Jejím předložením tak již nemohly být žalobní body rozšířeny. Avšak vzhledem k tomu, že tato replika obsahuje i konkretizaci žalobních bodů, které byly uplatněny řádně a včas, a polemizuje s vyjádřením žalovaného k jejich důvodnosti, bylo povinností krajského soudu se v odůvodnění svého rozhodnutí s touto argumentací, tj. v rozsahu řádně uplatněných žalobních bodů, vypořádat. Krajský soud se však s touto replikou v odůvodnění svého rozsudku vůbec nezabýval, což lze rovněž považovat za podstatné pochybení způsobující nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

Lze tedy uzavřít, že z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce v žalobě a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Předmětné odůvodnění rozsudku tak nedává dostatečné záruky, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Žalobce se svými námitkami tedy uspěl; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Samotnou podstatou věci, tedy ani dalšími námitkami žalobce, opírajícími se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl, neboť k tomu by bylo možno přistoupit teprve poté, co by výsledkem řízení před krajským soudem

bylo jeho rozhodnutí přezkoumatelné z hlediska všech mezi účastníky sporných relevantních problémů.

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

V Brně dne 28. března 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu