



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **KLAS – družstvo Starovičky**, se sídlem Starovičky, okres Břeclav, PSČ 693 01, zastoupeného JUDr. Ivanou Lorenzovou, advokátkou se sídlem Starobrněnská 3, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, poštovní příhrádka 372, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2000, č. j. FŘ – 6550/99 – 120, o daň z příjmů, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 8. 2006, č. j. 31 Ca 181/2005 - 25,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 8. 2006, č. j. 31 Ca 181/2005 - 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 6. 1999, dodatečně vyměřil Finanční úřad v Hustopečích žalobci daň z příjmů za zdaňovací období roku 1996 ve výši 4 850 850 Kč.

Odvolání proti tomuto výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 12. 2000. Uvedl zde mj., že v souvislosti s vydáním majetku povinnou osobou – Zemědělským družstvem Šakvice – Starovičky (dále jen „zemědělské družstvo“), jímž zanikly pohledávky postoupené žalobci původně oprávněnými fyzickými osobami, nebyla žalobci doměřena daň proto, že mu majetek byl vydán, nýbrž z důvodu odpisu řádně zaúčtovaného závazku v důsledku jeho zániku. Odpis závazku totiž značí účetní výnos, který zvyšuje hospodářský výsledek, a tedy i základ daně. Krom toho i v případě postoupení pohledávek fyzickými osobami za nižší cenu, než je nominální

hodnota pohledávek, by žalobce při vydání majetku povinnou osobou získal majetek ve vyšší ceně, než jaká byla zaúčtována, a i tehdy by vznikl účetní výnos vedoucí ke zvýšení hospodářského výsledku. Co se týče prodeje sušičky Hustopeče, žalobce podle žalovaného nedoložil, že by od zemědělského družstva převzal závazky vůči jeho kooperačním partnerům, kteří se podíleli na financování výstavby sušičky. O prodeji sušičky navíc žalobce účtoval až v roce 1997, ačkoli vlastnické právo k sušičce bylo převedeno již v roce 1996.

Žalobu, jíž žalobce napadl rozhodnutí žalovaného, odmítl Krajský soud v Brně usnesením ze dne 26. 1. 2004, č. j. 30 Ca 19/2001 - 41: shledal totiž, že žaloba trpí vadami, které brání meritornímu přezkoumání napadeného rozhodnutí (konkrétně nedostatkem tvrzených důvodů nezákonnosti a přesné právní argumentace). K žalobcově kasační stížnosti však Nejvyšší správní soud toto usnesení zrušil svým rozsudkem ze dne 16. 11. 2005, č. j. 5 Afs 68/2004 - 66, s tím, že žaloba – byť neodpovídá požadavkům § 71 s. ř. s. – řádně rozebrala spornou problematiku po stránce skutkové i právní, a v řízení před krajským soudem tak lze pokračovat.

V novém řízení krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 24. 8. 2006. I v tomto rozsudku uvedl, že žalobce v žalobě pouze popsal zjištěné skutkové okolnosti a důvody, které jej vedly k určitým postupům v účetnictví, ovšem nepodpořil svá tvrzení žádnou konkrétní právní argumentací. Krajský soud zjistil, že finanční orgány shromáždily důkazy v potřebném rozsahu a řádně je vyhodnotily, přičemž nijak neopomenuly žalobcovy námitky. Žalobce má za to, že se finanční orgány dopustily nesprávného výkladu práva; jeho subjektivní přesvědčení o tom, že důkazy měly být vyhodnoceny jinak, však nemůže vést k závěru o porušení práva.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce kasační stížností. Podle jeho názoru nelze vyložit předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu jinak než tak, že žaloba má být věcně projednána, a nikoli sice zamítnuta, ale s týmiž důvody, pro které byla dříve odmítnuta. Žalobce zdůraznil, že krajský soud jej v novém řízení pouze seznámil se složením senátu a nedal nijak najevo, že považuje za nutné žalobu doplnit; žalobce proto v tomto směru žádnou aktivitu nevyvíjel. Žalobce je přesvědčen, že žaloba obsahuje srozumitelně vyličené právní důvody k oběma sporným případům, v nichž mu byla doměřena daň, a tyto důvody zde zopakoval. Žalobce se domnívá, že není nutné citovat konkrétní nesprávně aplikovaná ustanovení, zvláště když to ve svém vyjádření k žalobě učinil sám žalovaný; ostatně stále platí zásada, že zákony zná soud. Soudní řád správní nežadá, aby žalobce citoval konkrétní ustanovení, ačkoli žalobou vznesené právní důvody jistě musejí aplikovaným ustanovením odpovídat. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaná ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázala na to, že závěry soudu se týkají výlučně existence podmínek řízení před soudem; žalované tedy nepřísluší tyto závěry jakkoli komentovat.

Kasační stížnost je důvodná.

Žalobce v kasační stížnosti zdůraznil smysl rozsudku, jímž Nejvyšší správní soud zrušil předchozí usnesení krajského soudu a vyjádřil přesvědčení, že krajský soud si nesprávně vyložil závazný právní názor Nejvyššího správního soudu; v tom je žalobci nutno přisvědčit.

Již ve zmiňovaném rozsudku ze dne 16. 11. 2005 Nejvyšší správní soud odkázal na podrobný přepis žaloby, jak je obsažen v usnesení krajského soudu; k tomu dodal, že „*v žalobě je podrobně vyložena právní argumentace stěžovatelova, která se konečně objevuje i v průběhu správního řízení a s níž se ve svém rozhodnutí žalovaný také zabývá*“<sup>6</sup>. Dále se věnoval úpravě náležitostí žaloby podle

§ 37 odst. 2, 3 a § 71 odst. 1 s. ř. s. a dospěl stejně jako krajský soud k závěru, že žaloba postrádá přesné vymezení zákonných ustanovení, která žalovaný podle žalobcova názoru porušil; zároveň však připomněl, že ani Ústavní soud nepovažuje za nezbytnou náležitost žaloby odkaz na konkrétní nesprávně aplikovaná ustanovení právního předpisu. Z toho Nejvyšší správní soud dovodil, že žaloba, přestože neodpovídala požadavkům § 71 odst. 1 s. ř. s., „*obsáhla problematiku věci natolik, že byla i přes tento nedostatek schopna soudního projednání*“.

Na tomto závěru Nejvyšší správní soud trvá. Žalobce ve své žalobě ze dne 13. 1. 2001 nejen důkladně popsal skutkové okolnosti obou sporných transakcí, ale vyvodil z nich též právní závěry. V prvním případě byla *skutkovým základem* sporu skutečnost, že oprávněné osoby postoupily žalobci pohledávky z titulu transformačních majetkových podílů na majetku zemědělského družstva, a žalobce sám tak získal postavení oprávněné osoby podle zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku. Poté, co mezi zemědělským družstvem jako povinnou osobou a žalobcem jako oprávněnou osobou proběhlo vypořádání transformačních majetkových podílů v naturální podobě, však bylo původně úplatné postoupení pohledávek (za částku odpovídající nominální hodnotě transformačních majetkových podílů) změněno na bezúplatné. Na základě tohoto skutkového stavu finanční orgány dovodily, že dodatkem k postupním smlouvám, podle nějž je postoupení pohledávek bezúplatné, žalobce odepsal svůj závazek vůči postupitelům, a tím zvýšil svůj daňový základ. S tím žalobce nesouhlasil, a jako *právní důvod* svého nesouhlasu uvedl především (1.), že při popsané transakci, byť poněkud komplikované, nešlo o nic jiného než o naturální vypořádání transformačních majetkových podílů, které je od daně osvobozeno bez ohledu na to, zda je oprávněná osoba získala úplatně, nebo bezúplatně. Dále vyjádřil přesvědčení (2.), že důvod ke zdanění nemohl vzniknout ani v důsledku účetních operací, které provázely tyto transakce. Při uzavření postupní smlouvy získal totiž žalobce pohledávku ve výši 50,5 mil. Kč, současně mu však vznikl závazek v téže výši; je zřejmé, že tato transakce neovlivnila žalobcův daňový základ. Pohledávka zanikla v okamžiku, kdy povinná osoba vydala žalobci majetek v uvedené hodnotě; změnou postupní smlouvy pak zanikl i zmíněný závazek, a žalobce jej proto odepsal z účetnictví. Jelikož se tedy žalobcův daňový základ nesnížil v důsledku zaúčtování závazku, nemohlo jeho odepsání způsobit zvýšení daňového základu.

V druhém sporném případě spočívala *skutková tvrzení* v tom, že nemovitost (sušička), kterou žalobce rovněž získal v rámci vypořádání transformačních majetkových podílů a za příjem z jejíhož prodeje doměřil správce daně žalobci daň, byla před lety pořízena v rámci tzv. kooperačního sdružení a na základě kooperační smlouvy byla v podílovém spoluvlastnictví účastníků kooperace. Zemědělské družstvo bylo v rámci tohoto sdružení provozovatelem, a na něj také byla nemovitost zapsána v evidenci nemovitostí; z kooperační smlouvy však vyplývalo spoluvlastnictví dalších subjektů. Při vypořádání souhlasili ostatní spoluvlastníci s tím, aby nemovitost zůstala v žalobcově vlastnictví, a žalobce následně ostatní spoluvlastníky vyplatil (což správci daně doložil). *Právním důvodem* utvářejícím tento žalobní bod bylo žalobcovo tvrzení (3.), že při vypořádání nemohl získat do svého vlastnictví více, než kolik vyplývalo z jeho spoluvlastnictví. Proto také předmětem zdanění neměla být celá částka, kterou žalobce získal prodejem nemovitosti, nýbrž jen skutečný žalobcův příjem – tedy ta část, která odpovídala jeho původnímu spoluvlastnickému podílu.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu, na niž krajský soud ostatně odkazuje, plyne, že žalobní bod [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsahuje zpravidla jak důvody skutkové, tak důvody právní. Skutkovými důvody se rozumí vylíčení konkrétních a pro věc podstatných skutkových okolností; právními důvody se má na mysli právní kvalifikace rozhodných skutečností. Ta bývá obvykle spojena se subsumpcí skutkového stavu pod určitou právní normu, ovšem chybějící odkaz na konkrétní ustanovení právního předpisu s sebou nenesou neprojednatelnost žaloby.

Správní žalobu je třeba (jako každé jiné podání) hodnotit podle obsahu, což platí i pro formulaci právního důvodu žaloby. Je jistě žádoucí, aby se žalobce dovolával konkrétního ustanovení; pokud tak však nečiní, je na soudu, aby sám přiřadil tvrzené právní důvody k příslušnému ustanovení, je-li to možné a účelné.

V této souvislosti stojí za zmínku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 552/2004 Sb. NSS a č. 835/2006 Sb. NSS, na jejichž argumentaci postavil krajský soud odůvodnění svého rozsudku: v těchto věcech se totiž Nejvyšší správní soud vyjadřoval k žalobám trpícím mnohem zásadnějšími nedostatky než žaloba v projednávané věci. Pojmy jako „*typová charakteristika obvyklých nezákonností*“, „*povšechná a nekonkrétní tvrzení*“ či „*obecné odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami*“, které podle krajského soudu charakterizovaly také kvalitu žaloby v projednávané věci, použil Nejvyšší správní soud k popisu žalob spočívajících toliko ve výčtu zákonných ustanovení (konkrétně šlo zejména o ustanovení správního řádu) a v parafrázi jejich normativního obsahu (jednalo se o námitky typu „*napadené rozhodnutí mě nepřesvědčilo o jeho správnosti*“ či „*správní orgán podle mého názoru nezjistil řádně skutkový stav věci*“, které však nebyly doplněny žádným konkrétním tvrzením vztahujícím se právě a výlučně k žalobcově situaci). S takovými podáními však nyní posuzovanou žalobu srovnávat nelze. Jednak tu ani v nejmenším nepřipadá v úvahu výtky „*typovosti*“ či „*obecnosti*“: žaloba je dostatečně konkrétní a její právní výtky (1. transakce je osvobozena od zdanění; 2. odpis závazku se nepromítl do žalobcova daňového základu; 3. nelze zdanit příjem, jehož žalobce nenabyl) jsou vystavěny na jedinečných skutkových okolnostech případu. Jednak (což s právě řečeným souvisí) tu nechybí spojení mezi právním pravidlem a skutkovým dějem, jakkoli právní pravidlo, jehož se žalobce dovolává, není označeno číslem paragrafu.

K takovému výkladu měl krajský soud dospět i na základě předchozího rozsudku zdejšího soudu. Jak žalobce správně poznamenal, závěr, podle něž je žaloba navzdory názoru krajského soudu schopna projednání, neměl v dalším řízení před krajským soudem vést pouze ke změně formy rozhodnutí soudu, nýbrž měl žalobci zajistit věcný přezkum napadeného rozhodnutí žalovaného. Krajský soud tak nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, ačkoli je o tom sám přesvědčen. Pro úplnost lze dodat, že Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku nenaznačil, že by žalobu bylo potřeba dále doplňovat, resp. odstraňovat její vady postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. Na rozdíl od žalobce tedy zdejší soud nespatřuje pochybení krajského soudu v tom, že žalobci v novém řízení již neadresoval žádnou výzvu, nýbrž v tom, že se i napodruhé *de facto* odmítl žalobou zabývat, byť tak učinil formou rozsudku.

Ve vlastním slova smyslu meritorně se krajský soud vyjádřil jen na rubu třetí strany svého rozsudku; hodnotil zde však víceméně jen *postup* finančních orgánů v řízení, přičemž uzavřel, že důkazy byly shromážděny v potřebném rozsahu, finanční orgány se jimi řádně zabývaly a nijak neopomenuly žalobcovy námitky. Žalobce ale nic takového nezpochyboval. Jeho výtky nemířily na to, že finanční orgány porušily procesní předpis, nýbrž vyjadřovaly nesouhlas s *hmotněprávním* posouzením věci. Ani tato pasáž rozsudku krajského soudu tak neodpověděla na žalobní námitky. Je nutno upřesnit i závěr krajského soudu, podle něž subjektivní přesvědčení žalobce o tom, že důkazy měly být vyhodnoceny jinak, nemůže vést k závěru o porušení práva. Takto paušálně formulované stanovisko totiž přehlíží samotnou podstatu žalobního žádání, které vždy spočívá na subjektivním přesvědčení žalobce o tom, že dané právní pravidlo by mělo být vykládáno tím či oním způsobem. Subjektivní přesvědčení žalobce se projevuje v argumentech, jimiž žalobce napadá myšlenkový postup a závěry správního orgánu; lze tedy říci, že toto přesvědčení může vést soud k závěru o porušení práva, pokud se soud ztotožní s výkladem, na němž žalobce své přesvědčení zbudoval. Žalobce v projednávané věci předestřel v žalobě výklad, o jehož správnosti je přesvědčen; povinností krajského soudu je toto žalobcovo přesvědčení vyvrátit konkrétními argumenty, má-li za to, že žaloba není důvodná.

Žalobce se svou kasační stížností tedy uspěl. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a přezkoumá napadené rozhodnutí žalovaného na základě žalobních námitek, jak jsou shora označeny. V novém rozhodnutí o věci rozhodne Krajský soud v Brně i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. března 2008

JUDr. Marie Žišková  
předsedkyně senátu