



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobce: Paradise Casino Admiral, a.s.**, se sídlem Komořany 146, Rousínov u Vyškova, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2010, č. j. 16219/10-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 12. 2012, č. j. 31 Af 23/2011 - 46,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 12. 2012, č. j. 31 Af 23/2011 - 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2010, č. j. 16219/10-1200-702170. Tímto rozhodnutím bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679, tak, že dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 byla snížena z částky 3 204 320 Kč na částku 2 357 880 Kč.

Krajský soud přesto, že věc je podrobena přezkumu u tohoto soudu opakovaně, zjistil, že stěžovatel soudu předložil neúplný správní spis, neboť podstatné doklady týkající se věci, které stěžovatel uvádí a argumentuje jimi v odůvodnění svého měnicího rozhodnutí, se ve správním spisu nenacházejí, a to přesto, že byl stěžovatel současně s poučením o složení senátu, který bude věc projednávat, vyzván k předložení kompletního správního spisu, včetně všech doručenek.

Soud konstatoval, že správní spis neobsahoval tabulky T1 a T2 ve variantě III., absentovala rovněž jejich varianta I., II., byť nejsou pro věc relevantní.

Rovněž zpráva správce daně o výsledku daňové kontroly ze dne 13. 11. 2006, č. j. 69823/06/341930/9765, sice pod bodem II. uvádí výkaz kontrolovaných dokladů (celkový počet 26), ovšem zejména tabulky T3 a T4, se ve správním spisu nenacházejí a závěrečné shrnutí

uvedené pod bodem IV. této zprávy nelze bez faktické znalosti obsahu absentujících důkazů přezkoumat. Výsledek daňové kontroly proto nelze podrobit soudnímu přezkumu, zejména absentuje detailní rozpis daňově neuznaných nákladů žalobce v celkové částce 11 564 013 Kč a detailní rozpis rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy (viz ř. 50).

Podle § 74 odst. 1, věty druhé, s. ř. s. uloží předseda senátu žalovanému, aby nejdéle ve lhůtě jednoho měsíce předložil správní spisy a své vyjádření k žalobě. Správní spisy jsou přitom v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu esenciálním důkazním prostředkem, z něhož soud vychází, neboť při své činnosti také zjišťuje, zda obsah správního spisu je dostatečnou oporou pro žalobou napadené rozhodnutí. Předložení správních spisů nelze v tomto kontextu vnímat jinak, než že budou předloženy úplné a kompletní spisy: už z toho důvodu, že soud má dle § 76 odst. 1 a 2 s. ř. s. možnost rozhodnout ve věci bez nařízení jednání (v těchto situacích pak zjišťuje skutkový stav pouze z těchto spisů). Pokud správní orgán nepředloží kompletní spis, vystavuje se nebezpečí, že soud rozhodne v jeho neprospěch, a to jen z toho důvodu, že určitý dokument, který mohl rozhodnutí soudu zcela zvrátit, není ve spisu založen.

Výsledkem přezkumu soudu bez úplného správního spisu by pak bylo nezákonné rozhodnutí ve věci. K tomuto závěru odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2011, č. j. 1 As 85/2011 – 138, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: *„Pokud si tedy soud neopatřil úplný správní spis a rozhodoval jen na základě tvrzení žalovaného či žalobce, trpí řízení před ním vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), k níž je Nejvyšší správní soud povinen přiblížit z moci úřední (obdobně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2007, č. j. 1 As 61/2006 - 48, nebo ze dne 22. 11. 2007, č. j. 1 Afs 66/2007 - 66; oba dostupné na www.nssoud.cz).“*

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Právní pochybení spatřuje stěžovatel v posouzení neúplného spisového materiálu, když absence tabulek T1 a T2 ve variantě III, nemůže mít za následek neúplnost spisového materiálu, neboť tyto tabulky nejsou pro posouzení věci relevantní, což ostatně připustil v odůvodnění svého rozhodnutí i krajský soud.

Dále má stěžovatel za to, že nepřezkoumatelným může být označeno pouze takové rozhodnutí, ve kterém absentuje průběh řízení, předmět řízení, skutková zjištění či důkazy. Stěžovatel trvá na skutečnosti, že pro věc významné důkazní prostředky, jakož i jejich hodnocení jsou součástí předloženého spisu.

V projednávané věci soud považoval za podstatné doložení toliko neověřených tvrzení žalobce, které nebyly osvědčeny jako důkaz. Hodnocení těchto skutečností našlo jasný odraz na straně osmé a následujících žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatel zdůrazňuje, že se jedná o alternativní tvrzení žalobce, kterými disponuje pouze žalobce. Žalobou napadené rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné, obdobně nemůže být neúplný ani správní spis.

Stěžovatel dále odmítá, že by neúplnost spisového materiálu byla zapříčiněna nedostatky, které dle soudu vykazuje zpráva o daňové kontrole. Tato není rozhodnutím, ale jeho podkladem, přičemž dále platí, že rozhodnutí správce daně prvního stupně je třeba přezkoumávat ve spojení s rozhodnutím odvolacího orgánu. Z uvedených důvodů zdejšímu soudu navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení. Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

pokračování

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné a za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Napadené rozhodnutí krajského soudu je dle názoru zdejšího soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, vykazuje tedy vadu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud je soudem přezkumným, který je při přezkumu napadeného rozhodnutí vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, nejedná-li se o takové vady, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Samotný přezkum je však možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. To, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se opakovaně vyjadřuje judikatura jak Ústavního, tak i Nejvyššího správního soudu. Uvádí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. To prakticky znamená např. situaci, kdy by se krajský soud nevypořádal vůbec či alespoň dostatečně s uplatněnými žalobními body, neprovedl by navržené důkazy a ani by řádně nevyložil, proč tak neučinil (tzv. opomenutý důkaz), z rozhodnutí by nebyly seznatelné jeho nosné důvody (ratio decidendi) anebo by tyto důvody neměly oporu ve výsledcích provedeného řízení. Povinností krajského soudu je přitom stranám sporu ozřejmit, jakými úvahami byl při svém rozhodování veden a k jakým závěrům na ně navazujícím dospěl (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34). Tyto úvahy pak musí mít odraz v odůvodnění rozhodnutí, neboť jen prostřednictvím odůvodnění rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyházel, jak jej v daných souvislostech uvážil, jaké právní předpisy aplikoval a k jakému konečnému rozhodnutí tímto způsobem dospěl.

Výše uvedená kritéria napadený rozsudek nesplňuje. Z jeho odůvodnění není vůbec zřejmé, jak absence tabulek T1 a T2 ve variantě III., jakož i absence tabulek ve variantě I. a II., které jak sám soud v rozsudku konstatuje, nejsou vůbec pro posouzení sporu relevantní, mohla mít za následek nezpřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tento závěr je navíc logicky rozporný, neboť nejsou-li tyto písemnosti pro posouzení sporu podstatné, není zřejmé, jak jejich absence mohla ovlivnit přezkoumatelnost závěrů žalovaného, resp. jak jejich absence mohla být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud také nemá jak přezkoumat závěr krajského soudu, dle kterého nelze bez faktické znalosti obsahu absentujících důkazů přezkoumat závěrečné shrnutí uvedené pod bodem IV. zprávy o daňové kontrole.

Ze správního spisu zdejší soud ověřil, že obsahem tohoto shrnutí je závěr správních orgánů, dle kterého nelze žalobcem uplatněné náklady uznat za náklady, vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Ze zprávy o kontrole ze dne 13. 11. 2006 je přitom zcela jednoznačné, že správce daně za daňově účinné neuznal náklady vynaložené na správní poplatky, odvody na státní dozor, odvody na obecně prospěšné účely, jakož i další přímé náklady související s provozováním sázkových her. Tyto náklady lze dle správce daně vztáhnout pouze k výnosům osvobozeným o daně ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném za zdaňovací období roku 2004. Dále je ze zprávy o daňové kontrole nepochybné, že další spornou otázkou bylo posouzení ostatních nákladů, resp. jejich poměru k oběma druhům výnosů žalobce tj. výnosům osvobozeným i zdanitelným (náklady na nájem, osobní náklady). Od změny výše nákladů souvisejících s osvobozenými příjmy se pak logicky odvíjela i výše odpisů hmotného a nehmotného majetku.

Dále je nutno zdůraznit, že v pořadí první rozhodnutí odvolacího orgánu bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2010, č. j. 31 Ca 187/2007 - 163, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Předmět sporu se na základě žalobcem několika předložených dodatečných přiznání, jakož i několika doplnění odvolání rozhojnil o další skutečnosti, tj. vedle posouzení přímých nákladů, nepřímých nákladů včetně jejich klíčování i na otázku možnosti odečtu daňové ztráty v rámci daňové kontroly a otázku kursových rozdílů, resp. odečtu kursových ztrát.

Výše uvedenému ostatně odpovídal i obsah žaloby podané v projednávané věci. V žalobě stěžovatel brojil proti klíčování osobních nepřímých nákladů, tj. poměru, v jakém byly přiřazovány k dosaženým výnosům; dále žalobce brojil proti využití skutečností uplatněných žalobcem v dodatečném daňovém přiznání ze dne 28. 8. 2007; žalobce nesouhlasil s neuznatelností přímých nákladů (správní poplatky, odvody na státní dozor, vyplacené výhry a odvody na veřejně prospěšné účely), jakož i se závěrem o uplatnitelnosti kursové ztráty. Právě uplatnění kursové ztráty vedlo žalovaného ke změně výše dodatečně vyměřené daňové povinnosti.

Nejvyššímu správnímu soudu tedy není vůbec zřejmé, jak ke svým závěrům o nemožnosti přezkumu napadeného rozhodnutí krajský soud na základě jím uváděných skutečností vlastně dospěl, resp. z jakého důvodu absentující tabulky a detailní rozpis daňové neuznatelných nákladů žalobce, znemožnil soudu přezkum shora uvedených otázek.

Z výše uvedených důvodů Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. června 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu