



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 C. W., a. s.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Žákem, advokátem se sídlem Gen. Svobody 6, Šumperk, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2001, č. j. 3750/00/FŘ/120, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 3. 2004, č. j. 30 Ca 395/2001-87,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 3. 2004, č. j. 30 Ca 395/2001-87, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále pouze „žalovaný“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru č. 990000629, vydanému Finančním úřadem Brno I ze dne 13. 10. 1999, č. j. 139422/99/288915/4135. Uvedeným dodatečným platebním výměrem dodatečně doměřil žalobci správce daně daň z příjmů fyzických osob rok 1995 dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 6 090 960 Kč.

**I.**

**Obsah žaloby**

Žalobce se žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, namíтал zejména, že žalovaný vycházel z kontrolního nálezu správce daně a z jeho závěru, že žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil důkazy, které by prokázaly uskutečnění služeb

dle smlouvy ze dne 23. 2. 1995, uzavřené mezi žalobcem a společností F., a. s. Z toho důvodu správce daně neuznal žalobci výdaje na poskytnutí těchto služeb a navýšil základ daně o částku 14 856 000 Kč. Uvedl, že společnost rozhodla o navázání smlouvy o poskytnutí poradenství počátkem roku 1995, v době, kdy společnost byla privatizována a měnily se vlastnické vztahy k akciím, změnilo se též konkurenční prostředí v oblasti těžebních prací. Je skutečností, že důkazní materiály předané správci daně (vnitropodnikové akty) byly zhotoveny až v roce 1996, to však nemění nic na skutečnosti, že poradenství bylo poskytnuto již v roce 1995, v tomto roce bylo i zaúčtováno. Pokud žalovaný zdůrazňuje, že na žádném materiálu nebyla uvedena F., a. s. jako jejich tvůrce, pak takové označení nebylo dle smlouvy třeba. Žalobce uvedl, že F., a. s. žalobcem předložené materiály sama nevypracovávala, byly však vytvořeny na základě poskytnutých podkladů a odborných materiálů platných ve F., a. s., použitých jako předlohy. Zadání požadavků na provedení služby i potvrzení přijetí služby nebylo nutno provádět písemnou formou, zpravidla bylo komunikováno ústně. Zdůraznění některých pasáží smlouvy žalovaným je nerelevantní, podstatné je, že poradenství bylo poskytnuto.

Žalovaný odmítl návrh na výpověď svědka ing. D. K., učiněný žalobcem v odvolacím řízení, ten by mohl objasnit účely svých pracovních cest do V. K. v souvislosti se smlouvou o poskytování služeb. V odvolacím řízení předložil žalobce důkazní materiály, žalovaný je však vyhodnotil tak, že se jedná o interní řídicí akty společnosti F., a. s. Vadou daňového řízení byla i skutečnost, že správce daně vyslechl při místním šetření dne 10. 8. 1999 Ing. K., která uvedla, že již není schopna předložit materiály vztahující se k poradenské smlouvě. Žalobce však nebyl tomuto místnímu šetření přítomen, v opačném případě mohl požadovat skutečnou prohlídku archivu společnosti F., a. s. V průběhu odvolacího řízení předložil diskety poskytnuté dodavatelem služby, jejich hodnocení bylo provedeno však správcem daně izolovaně. Předložena byla i Analýza informačního systému, manažerských nástrojů řízení zpracovaná auditorem Ing. V. K., CSc. Dne 12. 4. 2001, podle níž činí náklady na poradenství částku 9 až 12,5 milionů korun. Předložena byla i nabídka na poskytnutí poradenských služeb auditorskou firmou A. A., s. r. o., přičemž požadovaná cena služby byla shodná s částkou uhrazenou společností F., a. s., žalovaný tento důkaz však vyhodnotil tak, že jím není prokázáno uskutečnění smluvních služeb. Kdyby žalovaný hodnotil nejen každý důkaz zvlášť, ale všechny ve své vzájemné souvislosti, dospěl by k závěru, že služba byla poskytnuta. Neprovedením dokazování z moci úřední porušily finanční orgány § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Žalobce zdůraznil, že sdělil správci daně, že je mnoho důkazních materiálů skartováno, vyřazeno z archivu a to proto, že již jedna daňová kontrola zmíněného zdaňovacího období proběhla a to jak u žalobce, tak i u F., a. s., nebyl tedy důvod materiály nadále schovávat. Opakování daňové kontroly stejného zdaňovacího období je v rozporu s § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. a zbavuje subjekty důvěry ve výsledek již jednou proběhlé daňové kontroly.

## II.

### Napadený rozsudek krajského soudu

Krajský soud rozsudkem zrušil napadené rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění uvedl zejména, že nelze přisvědčit jeho tvrzení, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce předložil v odvolacím řízení důkazní materiál, který měl být výsledkem služeb poskytnutých dle předmětné smlouvy a který byl podkladem pro fakturaci. Žalovaný i správce daně uplatnili své vrchnostenské postavení mimo zákonný rámec tím, že vybrali a připustili jen určité důkazní prostředky.

Pokud žalobce navrhl v rámci splnění své důkazní povinnosti výslech svědka potvrzujícího věrohodnost a správnost žalobcem předložených listinných důkazů, pak nelze tento důkaz odmítnout s tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Provedené místní šetření mělo za cíl zjištění ekonomických aktivit žalobce a pokud o něm nebyl žalobce uvědoměn, nebyl takový důkaz získán v souladu se zákonem, navíc se jednalo o důkaz, o který se rozhodnutí opírá.

Jestliže byl odmítnut správcem daně důkaz smlouvou a na ni navazujícími fakturami, přeneslo se důkazní břemeno na správce daně (§ 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb.) a bylo na něm, aby prokázal skutečnosti vyvracející realizaci deklarováných obchodních případů. Pokud pak byl věrohodný důkaz - smlouva ze dne 23.2.1995 doložen, bylo na žalovaném, aby tvrdil, co mělo být uzavřením této smlouvy skutečně sledováno, jaký měl být skutečný úmysl účastníků tohoto právního vztahu a co je ve skutečnosti obsahem tohoto právního úkonu. Nadto, jedná se o důkaz, o který žalovaný své rozhodnutí opírá. Ze všech shora uvedených důvodů soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4, § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.).

### III.

#### Kasační stížnost žalovaného

Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a domáhá se zrušení napadeného rozhodnutí soudu. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a proto je nezákonný. Není správný soudem provedený výklad daňové uznatelnosti nákladu, jestliže soud uvedl, že daňově uznatelným výdajem je takový výdaj, u něhož je prokazatelná jednoznačná a nepochybná souvztažnost na příjmy daňového subjektu, ten je povinen tuto skutečnost prokázat. Žalovaný tvrdí, že daňový základ poplatníka mohou ovlivnit pouze takové nákladové položky, které splňují základní požadavky formulované v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a které nejsou z daňových nákladů výslovně ustanovením § 25 téhož zákona vyloučeny. V daném případě se tedy musí jednat o náklady, které byly prokazatelně vynaloženy za provedené poradenské služby podle smlouvy o poskytování služeb ze dne 23.2.1995 a uvedené náklady musí mít návaznost na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Podmínkou tedy byla povinnost žalobce prokázat provedení poradenských služeb, vynaložení nákladů na provedené poradenské služby a vazbu těchto nákladů na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Výklad provedený v rozsudku by vedl k závěru, že pokud poplatník vynaloží určitou konkrétní částku, aniž by prokázal, že služba, za kterou platil byla provedena, je uznatelným daňovým nákladem za situace, že má nepochybnou souvztažnost na své příjmy. Nadto odkaz soudu na § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů není na místě, neboť toto ustanovení nedopadá na souzený případ, upravuje však daňovou uznatelnost nákladů u subjektů založených za jiným účelem než za účelem podnikání (srov. § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů) a rovněž je nepatřičný odkaz na § 3 zákona, neboť ten upravuje předmět daně z příjmů fyzických osob. Toto ustanovení nelze aplikovat na souzený případ, neboť v postavení žalobce je právnická osoba. Tyto skutečnosti svědčí o nesprávném posouzení právní otázky soudem, ale i o nesrozumitelnosti napadeného rozsudku.

Soud rovněž nesprávně vyložil § 31 odst. 9 v návaznosti na § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. Soud dospěl k závěru, že žalobce unesl důkazní břemeno, toto přesvědčení opírá o množství žalobcem předložených listin v odvolacím řízení,

aniž by se současně zabýval jednotlivými důkazními prostředky, včetně jejich hodnocení, uvedeném v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Toto svědčí o nedostatku důvodů rozhodnutí soudu. Žalovaný se se všemi důkazními prostředky, předloženými i navrženými, vypořádal, uvedl, co z nich vyvozuje a pokud je odmítl, uvedl důvod svého postupu a své úvahy. Pokud chtěl soud postup či úvahy žalobce označit za nesprávné, měl povinnost vyložit, z jakých úvah ve vztahu k úvahám žalovaného, vycházel. Žalovaný závěrem shrnul, že nebyly žalobcem předloženy žádné důkazní prostředky osvědčující, že předložené materiály jsou výsledkem odborné poradenské činnosti. V daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu. Tvrzení soudu, že správcem daně byl odmítnut jako věrohodný důkaz předloženou smlouvou a na ni navazujícími fakturami, z čehož soud dovodil přechod důkazního břemene na správce daně, nemá oporu ve správním spisu a takový závěr je v rozporu se zákonem. Žalovaný odmítá závěr soudu, že bylo na něm, aby tvrdil, co mělo být skutečným obsahem smlouvy. Soud tak vyšel z teze, že postačuje, že žalobce tvrdí, pokud však správní orgán s tvrzením nesouhlasí, musí prokázat opak. Takový závěr je v rozporu s § 31 zákona č. 337/1992 Sb. I v tomto ohledu soud nesprávně posoudil právní otázku, týkající se přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně.

Soud konstatoval, že se rozhodnutí opírá o šetření místně příslušného správce daně a uvádí, že cílem místního šetření bylo nepochybně zjištění ekonomických aktivit žalobce s tím, že nebyl žalobce vyrozuměn o tomto šetření a neměl možnost klást svědkům otázky. Z důvodu takového procesního pochybení označil rozhodnutí za nezákonné. Z protokolu sepsaného dožádaným správcem daně je však zřejmé, že cílem šetření bylo prověření dokladů, na základě kterých byly předmětné faktury vystaveny. Ing. K. sdělila správci daně, že žádné písemné doklady není schopna doložit, neboť nejsou předmětem archivace. Uvedení cíle místního šetření soudem je v rozporu se správním spisem, soud rovněž nezdůvodnil závěr, z jakého důvodu porušení procesní úpravy v tomto případě může mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé a to v návaznosti na stav ostatního dokazování. Ačkoliv žalovaný zdůvodnil ve svém rozhodnutí, proč odmítl provést výslech Ing. K., soud bez dalšího dospěl k závěru, že nelze jako nadbytečný odmítnout důkaz, který má v souvislosti s jinými důkazy osvědčit skutečnosti podstatné pro rozhodnutí, aniž by vyložil, na základě jaké úvahy.

Z předloženého správního spisu je zřejmé, že žalobce i správní orgán prvního stupně postupovali v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, odůvodnění jeho rozhodnutí obsahuje podrobné vypořádání se s jednotlivými důkazními prostředky. Soud úvahou nepodloženým tvrzením dospěl k závěru, že byly preferovány důkazy potvrzující skutkovou verzi zvolenou správcem daně prvního stupně. Soud neuvedl, nevysvětlil, v čem byla zásada volného hodnocení důkazů porušena, překročena či zneužita, jakých logických chyb se při své úvaze správce daně i žalovaný dopustili. Pokud by byl žalovaný nucen řídit se právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku, pak žalovaný takový právní názor v odůvodnění rozsudku nenalezl.

Ze všech uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud podle § 110 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Podáním soudu doručenému dne 23. 11. 2004 žalovaný navrhl přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

#### IV.

#### Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

Žalobce podal ke kasační stížnosti své vyjádření, zopakoval některé skutečnosti, které uvedl již v žalobě. Předně zdůraznil, že o místním šetření nebyl zpraven, takové procesní pochybení správce daně vyústilo v nesprávné rozhodnutí ve věci samé. Rovněž zdůraznil, že nevyslechnutí Ing. K. mělo podstatný vliv na výsledek rozhodnutí ve věci samé. V těchto bodech odkázal na závěr soudu, který považuje za jediné správné. Zdůraznil, že žalovaný vůbec nehodnotil listinné důkazy, které žalobce do řízení předložil. K disketám předloženým v odvolacím řízení uvedl, že pokud se jednalo o nedostupnost dat, bylo na žalovaném, aby přibral znalce z oboru informační a výpočetní techniky a nechal zjistit jejich obsah. Až poté, bylo možno takový nabídnutý důkaz hodnotit. Žalobce odkazuje na znalecké posudky č. 132-142/03 ze dne 10. 11. 2003, z nichž vyplývá závěr, že částka 14,8 milionu zaplacená za poradenství není nepřiměřená. Dodatkem č. 1 k tomuto posudku ze dne 12. 11. 2003 bylo provedeno zjištění obsahu kalkulačních listů se závěrem, že tyto obsahují údaje o účastníkovi řízení, jsou výsledkem práce společnosti F., a. s. a že touto společností byly v listopadu roku 1995 předány účastníkovi řízení. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud provedl důkaz tímto znaleckým posudkem. Žalobce navrhl, aby soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

#### V.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Soud nejprve přezkoumal námitku žalovaného, a to nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil žalovaný výklad ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve vztahu k § 31 odst. 9 a odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 1995, se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

Je tedy nejprve výlučně na poplatníkovi, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že se jednalo o náklad za provedené poradenské služby a že měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Prokazuje tak nejen, že takový náklad vynaložil, ale i to, zda jej vynaložil za provedenou poradenskou službu (zda tato byla skutečně provedena a žalobci odevzdána) a rovněž skutečnost, zda jej vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nepostačí, prokáže-li subjekt pouze, že náklad vynaložil a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud by se mu podařilo prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil a podařilo-li by se mu rovněž prokázat, že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, byl by nucen prokazovat ještě, zda skutečně takový náklad slouží

k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. O takovou situaci se však v souzeném případě nejednalo. Není tedy správný závěr soudu, že „daňově uznatelným výdajem je takový výdaj, u něhož je prokazatelná, jednoznačná a nepochybná souvztažnost na příjmy daňového subjektu“. Takový závěr by popřel samotné ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., neboť i vynaložený náklad, který pomůže subjektu příjmy pouze zajistit či udržet, aniž by jich okamžitě dosáhl, souvisí-li s jeho podnikatelskou činností, může být rovněž daňově uznatelným nákladem. Podle právního názoru soudu by tak nemohl být daňově uznatelným nákladem např. náklad vynaložený za poskytování právní služby paušální úhradou, neboť přímý příjem z takto vynaloženého nákladu by subjekt nebyl schopen zpravidla doložit, byť nepochybně se, při respektování ostatních podmínek, o daňově uznatelný náklad jedná.

Další námitka žalovaného, směřující do nesprávně posouzené právní otázky soudem, je námitka nesprávného výkladu přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně (§ 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 daňového řádu).

Jedná se zde o určení okamžiku, kdy již důkazní břemeno přestává stíhat samotný daňový subjekt a přesouvá se na správce daně. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nejvyšší správní soud odkazuje rovněž na nález Pléna Ústavního soudu Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod č. 130/1996 Sb., který uvedl, že ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami. Tvrdil-li tedy žalobce, že náklad na poskytnutou službu oprávněně zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně a daň, bylo bez dalšího právě na něm, aby takové své tvrzení i prokázal. V daném případě bylo na žalobci (jak uvedeno shora), aby prokázal nejen, že náklad skutečně vynaložil (o tom ostatně ani spor nebyl), ale i to, zda služba, za kterou zaplatil, byla poskytnuta a zda náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Naproti tomu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu se použije až tehdy, podaří-li se subjektu tyto skutečnosti prokázat, předkládá-li hodnověrné důkazy pro takové své tvrzení, správce daně je však nepřijme. Pak je skutečně na správci daně, aby prokázal, že důkazy subjektem předložené, nejsou sto obstat.

V daném případě je nutno rovněž zdůraznit, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené poplatníkem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To vše pochopitelně pouze za situace, že takovou svoji úvahu uvede. Rovněž tak je povinen uvést, proč navržený důkaz provést nehodlá. Pokud se však žalovaný podrobně v napadeném rozhodnutí zabýval všemi v řízení provedenými důkazy, vyhodnotil jejich dopad do výsledku řízení, uvedl, proč navržený důkaz výsledkem svědka Ing. K. nepovažuje za rozhodný, či potřebný a tuto úvahu rovněž v odůvodnění rozhodnutí zdůvodnil, je takový postup v souladu s touto zásadou. Je jisté, že by nepostačovalo, kdyby navržený důkaz bez dalšího odmítnul, aniž by uvedl důvod takového svého postupu.

Závěr soudu, že bylo na správci daně, aby tvrdil, co mělo být uzavřením smlouvy skutečně sledováno, jaký měl být podle závěrů správce daně skutečný úmysl účastníků tohoto vztahu a co je ve skutečnosti obsahem tohoto právního úkonu, je nesprávný.

Soudem naznačená existence vyšetřovací zásady v daňovém řízení se neuplatní. Na této zásadě není daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, založeno (viz výše).

Soud se v těchto bodech ztotožnil s námitkami žalovaného, týkajícími se důvodů uplatněných podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a své důvody vyložil. V dalším řízení se bude krajský soud řídit uvedeným právním názorem.

V dalším stížnostním bodě tvrdí žalovaný, že rozsudek soudu je nepřezkoumatelný, nepřezkoumatelnost spočívá v nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato vada má za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje žalovaný zejména v tom, že soud neuvedl, jaké hodnocení a kterého důkazu bylo nesprávné a v čem; rovněž nevycházel zjevně ze správního spisu žalovaným předloženého, jestliže uvedl, že místní šetření provedené správcem daně bylo provedené za účelem zjištění ekonomických aktivit žalobce a neúčast žalobce na tomto místním šetření byla procesním pochybením správce daně, aniž by již uvedl, zda takové pochybení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí samotného. Uvedl navíc, že se jednalo o důkaz, o nějž se rozhodnutí opírá. Tato tvrzení jsou však zcela v rozporu se správním spisem i s obsahem rozhodnutí žalovaného. Navíc, má-li soud povinnost, zrušuje-li rozhodnutí žalovaného, zavázat ho právním názorem, takový názor, kterým by se měl žalovaný v dalším řízení řídit, však rozsudek postrádá.

Nejvyšší správní soud přisvědčil i této námitce žalovaného.

Místní šetření provedené dožádaným správcem daně a protokol sepsaný s Ing. K. bylo skutečně provedeno bez účasti žalobce. V obecné rovině se jedná o procesní pochybení. Jestli však takové pochybení mělo či nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé soud nezdůvodnil. Uvedl pouze, že cílem šetření bylo zjištění ekonomických aktivit žalobce, ač z protokolu z místního šetření je zřejmé, že jeho cílem bylo prověření dostupných dokladů, na základě kterých byly vystaveny faktury. Tvrzení soudu v tomto bodě nemá oporu ve správním spisem. Žalovaný rovněž v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, proč výstup z místního šetření za důkaz nepovažuje. Bylo tedy povinností soudu zdůvodnit, proč se neztotožnil s hodnocením uvedeným žalovaným a v čem procesní pochybení mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci za existence dalších důkazních prostředků (v rozhodnutí uvedených a hodnocených). Žalovaný se rovněž věnoval zdůvodnění odmítnutí výslechu Ing. K., jako důkazu nadbytečného. Pokud byl soud opačného názoru, měl povinnost vyložit, v čem se při vyloučení takového důkazu žalovaný mylí. Pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nad rámec Nejvyšší správní soud poznamenává, že se soud v předcházejícím řízení nevypořádal s námitkou žalobce, týkající se zákonnosti či nezákonnosti opakované daňové kontroly. Protože zodpovězení otázky o přípustnosti či nepřípustnosti opakování daňové kontroly je pro zákonnost samotného rozhodnutí podstatné, bude se soud v dalším řízení věnovat i tomuto žalobcovu tvrzení.

Žalobce přiložil k vyjádření ke kasační stížnosti důkazní prostředky – doplnění znaleckých posudků a navrhl jejich provedení. Přezkum Nejvyššího správního soudu je však omezen důvody uvedenými v kasační stížnosti; při kasaci (jakožto způsobu soudního přezkoumání) nemají navržené důkazy právní význam. Krajský soud v novém řízení zváží, zda žalobcem doplněné důkazy provede, či nikoliv.

Žalovaný podal soudu dne 23. 11. 2004 návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl již o kasační stížnosti samotné, nezabýval se z důvodu bezpředmětnosti již samostatně návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že krajský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku a rozhodnutí neobsahovalo dostatek důvodů, přičemž tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, proto k podané kasační stížnosti napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.);

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. února 2005

JUDr. Marie Žišková  
předsedkyně senátu