



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Václava Novotného v právní věci žalobce: **S. o. s., s. r. o. v likvidaci**, zast. advokátem Mgr. Antonínem Zralým, se sídlem AK Ponávka 2, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, náměstí Svobody č. 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2004, č. j. 30 Ca 78/2002 - 58,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2004, č. j. 30 Ca 78/2002 – 58 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2002, č. j. 653/2002/FŘ/120, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí-dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno I ze dne 3. 7. 1997, č. j. 62528/97/288911/2900, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1995 ve výši 9 897 810 Kč.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí, nesprávného posouzení právní otázky soudem a pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu; uplatňuje tak stížní důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Namítá, že soud vzal ve věci za nepochybné, že předmětné akcie byly oproti minimálnímu kurzu prodány se ztrátou ve výši 24 141 505 Kč.

Tato podnikatelská ztráta, která současně snížila základ daně, by mohla být dle názoru soudu daňově uznatelná pouze za předpokladu, že šlo z hlediska zamýšleného cíle o transakci, která vedla a byla nezbytná k jeho naplnění. Předmětný prodej však dle názoru soudu takový cíl neměl, neboť stěžovatel ovládl F. jen formálně, neboť akcionáři, kteří F. hospodářsky ovládli, se staly jiné osoby, přičemž tento skutkový děj je doložen nákupy a prodeji akcií, které stěžovatel realizoval v průběhu roku 1996. Soud tedy konstatoval, že žalovaný rozhodl v dané věci v souladu s ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů (stěžovatel nesprávně uvádí DPH), a proto žalobu stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí spatřuje stěžovatel v obsahu odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku, který podle jeho názoru nespĺňuje požadavky ust. § 54 odst. 2 s. ř. s. na řádné, úplné a srozumitelné odůvodnění a čl. 36 Listiny základních práv a svobod, jakož i čl. 1 Ústavy České republiky, vyjadřujícím princip nezávislosti rozhodování soudů a právo občana na řádný a spravedlivý proces. Stěžovatel se domnívá, že z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi tím, co soud na skutku zjistil, úvahou soudu, kterou byl veden při vyhodnocení důkazů v důkazním řízení provedených a dále právními závěry, které soud vedly k výroku rozsudku. Zásadám spravedlivého procesu odpovídá povinnost soudu nejen o žalobcem navržených důkazech rozhodnout, ale pokud nároku nevyhoví, ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl. Na základě výzvy soudu ze dne 25. 11. 2003 stěžovatel navrhl řadu důkazů (jak provedení listinných důkazů jejich čtením, tak slyšením svědků), včetně zdůvodnění, k čemu mají směřovat a co mají objasnit. Při jednání dne 31. 3. 2004, kdy byl sdělen podstatný obsah tohoto návrhu, soud konstatoval, že dokazování ve věci nebude prováděno, neboť není nezbytné pro rozhodnutí soudu. Je možné přijmout závěr, že soud nebyl povinen provést všechny důkazy žalobcem navrhované v souladu se zásadou vyjádřenou v ust. § 77 s. ř. s., byl však povinen vypořádat se s tím, proč žádný navržený důkaz neprovedl. Formální procesní nedostatek v postupu soudu pak spatřuje stěžovatel ve skutečnosti, že soud měl o návrhu na provedení důkazů rozhodnout usnesením, nikoliv pouze konstatovat, že dokazování prováděno nebude. Soud v odůvodnění napadeného rozsudku vyslovil skutkový závěr, že žalobce společnost F., a. s., ovládl pouze formálně, neboť akcionáři, kteří skutečně F. hospodářsky ovládli, se staly jiné osoby, který odůvodnil jedinou větou a to tak, že tento skutkový děj je nepochybně doložen nákupy a prodeji akcií, realizovanými v průběhu roku 1996.

Soud nesprávně posoudil právní otázku a pochybil, když nesprávně aplikoval zásadu respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období, jak je obsažena v ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Soud neprovedl navrhované důkazy a znemožnil tak stěžovateli prokázat, že v rozhodném zdaňovacím období r. 1995 existoval deklarovaný podnikatelský záměr, (ovládnutí společnosti F. a přesun výroby mražených ice-krémů do výrobního závodu B., M. 9), který byl i naplňován. Pokud by soud připustil provedení navržených důkazů, musel by dospět k závěru, uvádí stěžovatel, že nejpozději ke dni 22. 3. 1996 došlo k naplnění podnikatelského záměru, kdy společnost žalobce ve shodě s Ing. M. J. jako dalším akcionářem, dosáhla kontrolního balíku akcií společnosti F. a tuto společnost tak nejméně k tomuto datu ovládla, v polovině roku 1996 došlo k přesunu mlékárenské výroby do uvedené provozovny. Soud tím, že vzal v úvahu výlučně údaj o struktuře akcionářů společnosti F. v závěru roku 1996 a z této struktury na konci roku 1996 posoudil jednání (příjmy) v roce 1995 porušil shora uvedenou zásadu. Z přehledu o nákupech a prodeji akcií emitenta F. lze

zjistit nejvýše to, kdo a za jaké částky prodával akcie, nelze však zjistit, kdo byl a s jakým podílem na hlasovacích právech akcionářem. Návrh na důkaz o struktuře akcionářů a důkaz zápisy z představenstva F. z roku 1995, které obsahují zmínky o podnikatelském záměru společnosti žalobce a jeho postupném prosazování ve společnosti F. soud neprovedl ani nevysvětlil proč.

Stěžovatel tvrdí, že skutkový závěr, z něhož správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a dokonce je s nimi v rozporu. Struktura akcionářů, kterou si správní orgán obstaral, není ve skutečnosti strukturou akcionářů poskytující relevantní informaci o tom, jaké bylo složení akcionářů v rozhodné dny (např. 18. 12. 1995, 22. 3. 1996 atd.). Informace, které žalovaný získal od organizátora trhu s cennými papíry, má vypovídací schopnost pouze o tom, kdo koupil a kdo prodal akcie emitenta společnosti F., a. s., v žádném případě však z nich nelze učinit závěr o tom, že stěžovatel získal či nikoli majoritní podíl v této akciové společnosti a kdo byl ostatním akcionářem soupeřícím o ovládnutí této společnosti z nichž žalovaný vycházel, soud shodně jako správní orgán dospěl k závěru, že společnost žalobce ovládla společnost F. jen formálně, neboť akcionáři, kteří skutečně tuto společnost hospodářsky ovládli, se staly jiné osoby, přičemž tento skutkový stav je doložen nákupem a prodejem akcií, realizovaným v průběhu roku 1996. Jestliže žalovaný učinil závěr, který není v souladu s obsahem správního spisu, soud měl napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a nikoliv se s ním v této otázce ztotožnit, aniž doplnil dokazování a takový svůj postup zdůvodnil.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně požádal, dle § 107 s. ř. s. o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelem namítané neprovedení navrhovaných důkazů soudem, který mu znemožnil prokázat, že v rozhodném zdaňovacím období roku 1995 existoval deklarovaný podnikatelský záměr, (ovládnutí společnosti F. a přesun výroby mražených ice-kremů do výrobního závodu B., M. 9), který byl i naplňován (nejpozději k 22. 3. 1996 došlo k ovládnutí společnosti F., v polovině roku 1996 došlo k přesunu mlékárenské výroby do uvedené provozovny) spočívá v nepochopení rozdílu mezi úpravou daňového a soudního řízení. Cílem daňového řízení je podle ust. § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Daňový subjekt je podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jako důkazních prostředků lze v daňovém řízení užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, (§ 31 odst. 4 cit. zákona). Daňové řízení spočívá na zásadě dvouinstančnosti, (§ 48, § 50 cit. zákona). Podle ust. § 50 odst. 3 cit. zákona odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadení rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení nebo uložit doplnění nebo odstranění vad správcem daně. Oprávnění odstraňovat vady řízení nebo výsledky daňového řízení doplňovat však nelze v neomezeném rozsahu. Doplněvat daňové řízení v rámci řízení odvolacího nelze připustit tehdy, jestliže by se mělo týkat rozsáhlého okruhu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, kterými se správce daně prvého stupně nezabýval, nebo skutečností natolik podstatných, že jejich zjištění rozhodující měrou ovlivní způsob stanovení daňové povinnosti. Do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého

odvolání doplňovat a pozměňovat, (§ 48 odst. 7 cit. zákona), tedy i navrhopvat důkazní prostředky k tvrzením v odvolání uvedeným /srov. § 48 odst. 4 písm. e) cit. zákona/.

Podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Zákon o soudním řízení správním v § 71 odst. 1 písm. e) výslovně uvádí, že žaloba kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést. Dokazování provádí soud podle ust. § 77 odst. 1 s. ř. s. při jednání. Zákon v ust. § 77 odst. 2 umožňuje, aby soud zopakoval nebo doplnil důkazy provedené správním orgánem, a logicky z takto nově zjištěného skutkového a právního stavu vyšel při svém rozhodnutí. Je ovšem samozřejmě na uvážení soudu, který z navržených důkazů provede. Tento princip zakotvuje ust. § 52 cit. zákona, podle něhož soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné. Pokud soud nové důkazy provede, a poté správní rozhodnutí zruší, musí správní orgán nově zjištěné skutečnosti zahrnout mezi podklady svého rozhodnutí (§ 78 odst. 6 cit. zákona). To, že správní soud provádí dokazování při jednání tedy neznamená, že by měl nebo mohl zcela nahradit správní orgány a to za situace, kdy v daňovém řízení důkazní břemeno zásadně spočívá na daňovém subjektu. Ke stěžovatelem navrhovaným důkazům žalovaný uvádí

K prokázání dlouhodobého podnikatelského záměru byly provedeny v daňovém řízení výslechy svědků Ing. M. J., Ing. J. B. a E. R. a statutárního orgánu, viz protokol o ústním jednání ze dne 15. 6. 2001 pod poř. č. 21 veřejné části spisu odvolacího orgánu a str. 11, 12 rozhodnutí odvolacího orgánu, dále viz protokol ze dne 6. 6. 2001 pod poř.č. 18 veřejné části spisu odvolacího orgánu a str. 9, 10 rozhodnutí odvolacího orgánu a viz protokol ze dne 29. 9. 1997 pod poř. č. 122 veřejné části spisu správce daně Čestné prohlášení MUDr. M. R. ze dne 1.10.1997 je součástí předloženého spisového materiálu pod poř. č. 128 veřejné části spisu správce daně, viz str. 11, 12 rozhodnutí odvolacího orgánu Zápisy z představenstva společnosti F. ze dne 25. 8. 1994, 29. 9. 1994, 24. 11. 1994, 26. 1. 1995, 27. 4. 1995, 23. 5. 1995 a 11. 7. 1995 nebyly v daňovém řízení předloženy (byly předloženy notářské zápisy z jednání představenstva F. ze dne 5. 6. 1996 a 28. 6. 1996).

K návrhu na vyžádání zprávy o struktuře akcionářů F., a. s., k 18. 12. 1995 od Střediska cenných papírů, jako důkazu k prokázání snahy o získání rozhodujícího podílu na hlasovacích právech F., a. s., který byl opakovaně navrhován před správním orgánem, ale nikdy nebyl proveden, žalovaný uvádí, že tato je součástí spisového materiálu pod poř. č. 70 neveřejné části spisu správce daně. Uvedené informace měl správce daně k dispozici na základě výzvy k součinnosti ze dne 11. 4. 1997. K návrhu na vyžádání zprávy o realizovaných obchodech s akciemi společnosti F., a. s., v roce 1994 a 1995 s uvedením konkrétních akcionářů a návrh na vyžádání písemné zprávy o akcionářském postavení společnosti I. f. A. a. s. (nyní i., a. s.) ve společnosti F., a. s., v roce 1995 a o akcionářských záměrech ve společnosti F., a. s. žalovaný podotýká, že tyto nebyly v daňovém řízení navrhovány Kupní smlouvy, dohody o půjčce a dohody o zajištění závazků, které byly uzavřeny mezi E. R. a Ing. M. J. jsou součástí předloženého spisového materiálu pod poř. č. 73, 98, 99, veřejné části spisu správce daně. Nedůvodnost návrhu na zopakování důkazů je zřejmá ze str. 9, 10 odůvodnění rozhodnutí žalovaného, cit.: „...uzavřením smluv mezi jednatelem společnosti a Ing. J. nedošlo k zastížení skutečného stavu, tj. k úplatnému převodu akcií na jednatele společnosti. Užití ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků pro hodnocení kontrolního zjištění ve Zprávě tedy nebylo opodstatněné.“ Návrh na zpracování znaleckého posudku ustanoveným soudním znalcem nebyl navrhován v daňovém řízení.

Ze shora uvedených údajů je tedy zřejmé, že navrhované důkazní prostředky byly dílem provedeny v daňovém řízení a jsou součástí předloženého spisového materiálu, dílem se jedná o důkazní prostředky, které nebyly žalobcem předloženy ani navrženy v průběhu daňového řízení k prokázání jím tvrzených skutečností.

Z dikce ust. § 77 odst. 2 s. ř. s. vyplývá, že je na soudu, zda zopakuje nebo doplní důkazy provedené správním orgánem. Zopakování důkazů, které jsou oběma stranám sporu a rovněž soudu z předloženého rozsáhlého spisového materiálu známy a to jejich přečtením, resp. provedením dalšího výslechu již v daňovém řízení vyslechnutých osob, s ohledem na obsažnost a časovou náročnost není podle názoru žalovaného namístě.

V průběhu jednání soud mj. konstatoval, že dispozici je obsáhlý spisový materiál, obsahující vše to, o čem hovoří napadené rozhodnutí. V kasační stížnosti napadeném rozsudku pak soud uvedl, že v odůvodnění rozhodnutí je rovněž dostatečně specifikováno, jaké skutečnosti jsou z obsahu jednotlivých důkazů dovozovány a jaké je hodnocení důkazů ve smyslu ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. z hlediska právně významných okolností daného případu.

Jakkoliv lze mít jistě výhrady ke stručnému rozhodnutí soudu, (vyhlášeného předsedou senátu při jednání bez přerušení jednání k poradě senátu), že dokazování nebude prováděno, neboť není nezbytné pro rozhodnutí soudu, touto formulací soud nepochybně vyjádřil, že skutkový stav, z něhož správní orgány vycházely, je doložen důkazy tvořícími součástí předloženého spisového materiálu správce daně a odvolacího orgánu. S ohledem na časovou náročnost pak soud nepřistoupil k zopakování důkazů známých oběma stranám sporu a rovněž i soudu z předloženého rozsáhlého spisového materiálu územních finančních orgánů.

Stěžovatelem tvrzené nesprávné posouzení právní otázky soudem, spočívající v nesprávné aplikaci zásady respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období (zakotvené v ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů), tím, že soud vzal v úvahu výlučně údaj o struktuře akcionářů na konci roku 1996 a z této struktury posoudil jednání (příjmy) v roce 1995 žalovaný odmítá. Stěžovatel v průběhu 6.-12. měsíce roku 1995 nakoupil celkem 58.810 ks akcií emitenta F., a. s., za cenu 47 046 610 Kč, tj. v průměru 800 Kč za akcii. Kupní smlouvou ze dne 18. 12. 1995 stěžovatel prodal Ing. J. všechny nakoupené akcie za celkovou cenu 20 853 500 Kč, tj. 350 Kč za akcii. K datu prodeje akcií byl minimální obchodovatelný kurs akcií na veřejném trhu 708 Kč za akcii. Uvedený vysoce ztrátový prodej balíku akcií v závěru zdaňovacího období, který podstatně ovlivnil výši základu daně z příjmů stěžovatele za zdaňovací období r. 1995 odporoval parametřům běžného obchodu. Stěžovatel jej zdůvodňoval dlouhodobě koncipovaným podnikatelským záměrem spojeným s využitím maximální provázanosti obou právních subjektů při zachování jejich samostatnosti za účelem sjednocení obchodních aktivit a dosažení tak maximálního hospodářského rozmachu a prosperity, kdy smyslem prodeje akcií nebylo dosažení zisku, ale ovládnutí F. nutné pro zachování kontinuity výroby mražených krémů a odbytu stěžovatele, který podnikal v nevyhovujícím objektu a rovněž pro zabezpečení zaměstnanosti pro 140 zaměstnanců stěžovatele. To, že byly v daňovém řízení zjišťovány skutečnosti týkající se následujících zdaňovacích období souvisí se stěžovatelem tvrzeným důvodem vysoce ztrátového prodeje balíku akcií v závěru zdaňovacího období. Uvedená skutečnost se pak odrazila i v odůvodnění kasační stížnosti napadeného rozhodnutí soudu. O absurdnost tvrzení stěžovatele pak svědčí vlastní text kasační stížnosti, v níž rovněž argumentuje skutečnostmi z následujícího zdaňovacího období, kdy uvádí, že došlo k naplnění podnikatelského záměru

a to tím, že nejpozději ke dni 22. 3. 1996 dosáhl společně s dalším akcionářem Ing. J. kontrolního balíku akcií a v polovině roku 1996 došlo k přesunu mlékárenské výroby do provozovny B., M. 9. Na rozdíl od odvolacího orgánu, který v odůvodnění na str. 5 uvedl, že, cit.: „Vaše společnost sice v r. 1996 držela různá množství akcií (0,15%, 29,99% a 22,8% z celkového počtu akcií F., a. s.), ale tento stav byl přechodný, jelikož od 12. 12. 1996 až do současnosti nemá Vaše společnost vůči společnosti F., a. s., žádná akcionářská práva....Vaše společnost, která na nákup akcií postupně vynaložila veškeré své disponibilní finanční prostředky a při navýšení základního jmění F., a. s., i svůj další nepeněžitý majetek, dosáhla postavení akcionáře s rozhodujícím vlivem jen krátkodobě...“, argumentuje tedy stěžovatel pouze počátkem roku 1996 a nezabývá se, na rozdíl od odvolacího orgánu dalšími aspekty nákupů a prodejů, resp. nabytí akcií emitenta F. a tvrzeného podnikatelského záměru, (ceny akcií, osoby nabyvatelů akcií, ekonomický přínos...).

Námítka stěžovatele, že skutkový závěr, z něhož správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a dokonce je s nimi v rozporu, není podle názoru žalovaného oprávněná, ostatně stěžovatel v kasační stížnosti nikterak své obecné tvrzení nekonkretizuje, vyjma konstatování, že struktura akcionářů, kterou si správní orgán obstaral není ve skutečnosti strukturou akcionářů poskytující relevantní informaci o složení akcionářů v rozhodné dny, jimiž jsou podle jeho názoru např. 18. 12. 1995 a 22. 3. 1996.

Jak je zřejmé z textu kasační stížnosti, na rozdíl od závěrů správních orgánů, které při posuzování plnění dlouhodobého podnikatelského záměru stěžovatele, jímž zdůvodňoval oprávněnost vysoce ztrátového prodeje balíku akcií v závěru roku 1995, posuzovaly všechny aspekty tvrzeného podnikatelského záměru v rámci roku 1996, (resp. i v r. 1997) a s uvedeným zjištěným skutkovým stavem se ztotožnil i soud, stěžovatel vytrženě ze skutečnosti, že nejpozději k 22. 3. 1996 ovládl společnost F. dovozuje splnění podnikatelského záměru.

Na základě shora uvedených skutečností má žalovaný za to, že kasační stížnost není důvodná a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudkem vydaným podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek soudu v rozsahu stížnostních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisu bylo zjištěno, že stěžovatel podal dne 8. 4. 2002 u Krajského soudu v Brně žalobu v níž specifikoval žalobní důvody pod bodem 1.2 až 1.7. z nichž vyplynulo:

1) porušení ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů při stanovení základu daně za rok 1995, přičemž tuto skutečnost dovozuje z odůvodnění rozhodnutí žalovaného o absenci zastřenému stavu a vyloučení postupu dle § 2 odst. 7 zákona č. 2337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,

2) porušení ust. § 2 a ust. § 31 odst.2 a 4 zákona o správě daní a poplatků, když skutková tvrzení učiněná stěžovatelem, do protokolu, který je veřejnou listinou dle § 12 zákona o správě daní a poplatků ohledně ceny, za kterou byl balík akcií prodán, žalovaný nevyhodnotil jako důkaz, aniž by prokázal opak toho, co bylo v protokolu uvedeno, když právě zde neunesl důkazní břemeno, které mu dle § 31 odst.8 zákona o správě daní a poplatků svědčí. Sám žalovaný uvádí: „lze konstatovat, že cena balíku akcií by pravděpodobně za dané

situace měla hodnotu vyšší.“ Postup žalovaného je nepřipustným excesem z mezí diskrece, které jsou dány základními zásadami daňového řízení. Žalovaný dále zásadním způsobem odůvodňuje své rozhodnutí o dani z příjmů za rok 1995 právními skutečnostmi a úkony, které nastaly v následujících zdaňovacích obdobích, a které v době, kdy žalovaný činil právní úkon, který je důvodem k doměření daně za rok 1995 neexistovaly a nemohly mu být známy. Žaloba v této souvislosti namítá porušení zákona o daních z příjmů, byla –li daňová povinnost za rok 1995 stanovena dle výsledků hospodaření za rok 1996, 1997 a 1998,

3) porušení ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. jeho zneužití žalovaným, požadoval-li po stěžovateli vysvětlení, z nichž mnohá se týkala skutečností, které mu nebyly a ani nemohly být známy /např. bod 2 písm. d), e), f), h), i) výzvy žalovaného ze dne 29. 11. 2000/ a z jejich neuvedení dovedl, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Takový postup není v souladu se zásadou zákonnosti,

4) žalovaný ani přes opakovaný návrh provedení důkazu výpisem z SCP Praha stran akcionářů společnosti F., a. s., v roce 1995 v souvislosti se stěžovatelem tvrzeným bojem o akciovou společnost F., a. s., a v návaznosti na mnohokrát uváděnou nemožnost prodeje balíku akcií v prosinci roku 1995 volně komukoli na veřejném trhu, nikdy tento navrhovaný důkaz neprovedl; není pravdivé tvrzení žalovaného na str. 7 napadeného rozhodnutí, že takový výpis měl stěžovatel k dispozici. Učinil-li žalovaný závěr o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, aniž provedl jím navrhované důkazy a s jejich neprovedením se v odůvodnění nevypořádal, je takový závěr nepřezkoumatelný,

5) porušení ust. § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, když se žalovaný nevypořádal z důvodem odvolání, který se týkal namítané absence právního předpisu na základě kterého žalovaný dovedl, že stěžovatel měl povinnost uskutečnit dne 18. 12. 1995 prodej balíku akcií společnosti F., a. s., za cenu alespoň 708 Kč za jednu akci; uvedený nedostatek rovněž způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného,

6) žalovaný po právní stránce nesprávně posoudil prodej akcií Ing. M. J. dle kupní smlouvy ze dne 18. 12. 1995; zjištěný skutkový stav uvedený v napadeném rozhodnutí jev rozporu s obsahem spisového materiálu, skutková zjištění jsou nedostatečná pro posouzení věci. Správce daně neunesl důkazní břemeno, které mu svědčí dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, když neprokázal skutečnosti, které osvědčují nevěrohodnost, neprůkaznost, neúplnost účetní evidence.

Protože žalovaný, stejně jako žalobce nesouhlasili s tím, aby soud rozhodl bez jednání, nařídil soud dne 31. 3. 2004 jednání. V protokolu o jednání č. j. 30 Ca 78/2002 - 56 je uvedeno, že žalobce na podaných návrzích k provedení důkazů, které označil v odpovědi ze dne 16. 12. 2003 na výzvu soudu ze dne 25. 11. 2003 trvá. K návrhu na provádění důkazů soud konstatuje, že dokazování ve věci nebude prováděno, neboť není nezbytné pro rozhodnutí soudu. Dále protokol obsahuje vyjádření žalovaného, který namítá pozdní uplatnění porušení ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a dále trvá na tom, že došlo ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem, neboť ztrátový prodej akcií byl uskutečněn, avšak k cíli, kterým byl tento prodej zdůvodňován, nedošlo. Poté byl vyhlášen rozsudek, rozhodnutí vyhlášeno, odůvodněno a dáno poučení o opravném prostředku.

Rozsudek, který stěžovatel napadá kasační stížností obsahuje odůvodnění stávající z vyjádření žalobce i žalovaného k žalobě, dále soud na str. 3 uvádí, že se shoduje s žalovaným co se týče hodnocení prodeje akcií Ing. M. J. za cenu výrazně nižší, než za kterou byly pořízeny a ve shodě s žalovaným se stanoviskem žalobce neztotožňuje. Dále uvádí, že dle názoru soudu je pro posouzení daného obchodního případu z hlediska daňového rozhodující ust. § 23 odst. 10 ZDP, tj. že základ daně se nezjišťuje z účetnictví, neboť došlo ke krácení daní jiným způsobem. Soud dále pouze konstatoval, že podnikatelská ztráta, která

současně snížila základ daně, by mohla být v daném případě považována za daňově uznatelnou pouze za předpokladu, že šlo z hlediska zamýšleného cíle (podnikatelského záměru) o transakci, která vedla a byla nezbytná k jeho naplnění a dovodil, že předmětný prodej akcií takový charakter neměl, přičemž konstatoval, že tento skutkový děj je nepochybně doložen nákupy a prodeji akcií, které žalobce realizoval v průběhu roku 1996 (aniž se vypořádal s námitkou časové souvislosti). Soud dále uvedl, aniž se výslovně zabýval dalšími aspekty tvrzeného podnikatelského záměru, že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného je rovněž dostatečně specifikováno, jaké skutečnosti jsou z obsahu jednotlivých důkazů dovozovány a jaké je hodnocení důkazů ve smyslu ust. § 2 odst. 3 d. ř. z hlediska právně významných okolností daného případu. Dále konstatoval, že pokud jde o jednotlivé žalobní námitky, lze vzhledem k výše uvedenému souhrnně konstatovat, že jde z hlediska zákonnosti rozhodnutí ve věci samé o námitky nedůvodné.

Stěžovatel uplatňuje důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) , b) a d) s. ř. s. - nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, vady řízení spočívající v nesprávně zjištěném skutkovém stavu a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

Prvotní je v dané věci námitka nepřezkoumatelnosti, neboť v případě její důvodnosti by nebylo třeba vážit další kasační námitky. Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že krajský soud v řízení o žalobě neprovedl důkazy stěžovatelem navržené, jakož i nedostatek odůvodnění rozsudku.

Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, z něhož nelze seznat o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo o věci rozhodnuto, rozhodnutí zkoumající správný úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), rozhodnutí jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, rozhodnutí neobsahující vůbec právní závěry vyplývající z rozhodnutých skutkových okolností nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné atd. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Z hlavy páté Listiny základních práv a svobod vyplývá obecný požadavek, podle něhož jsou soudy povinny svá rozhodnutí řádně zdůvodnit. Absence řádného odůvodnění napadeného rozhodnutí tak vede k nepřezkoumatelnosti; takové rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (II ÚS 686/02).

Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo je však nezavazuje 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, neboť není nezbytné pro rozhodnutí soudu a tento svůj postup nikterak neospravedlnil ani v odůvodnění napadeného rozsudku.

Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede.

V případech, kdy soud bude opakovat důkazy, které byly již uplatněné v předchozím řízení, tyto důkazy zhodnotí, vyjádří úvahu o správnosti či nesprávnosti hodnocení důkazů správním orgánem. Bude-li soud dokazování doplňovat, tzn. provádět důkazy nové, v předchozím řízení neprovedené, musí dbát především toho, aby jím prováděné důkazy směřovaly ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Stanovení hranice, kdy je dokazování doplňováno a kdy je dokazováno je nutno odvozovat od procesního předpisu, podle kterého je vedeno řízení v němž je přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu. Co se týče dokazování je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu založeném na zásadě materiální pravdy.

V dané věci probíhalo daňové řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 31 odst. 9 citovaného zákona leží v tomto správním řízení důkazní břemeno na stěžovateli, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. K tíži žalovaného proto nemůže jít nesplnil-li že stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem. Takový závěr však z rozhodnutí soudu nelze seznat, neboť ten se stran žalobních námitek označených výše pod body 2, 3, 4 a 6 týkajících se porušení citovaných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. nezabýval, přičemž otázka, zda stěžovatel unesl či nikoli důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností byla ve věci dokazování stěžejní.

Nejvyšší správní soud tak nemůže posoudit, zda se nejednalo o nové důkazy, o důkazy, které již provedeny byly, resp. provedeny nebyly, přestože opakovaně – a to i před soudem - takový postup stěžovatel navrhoval, anebo o důkazy, které vzhledem ke skutkovým pochybnostem provedeny před soudem být měly. V této části je tak rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. Žádný z těchto argumentů však napadený rozsudek ani protokol z jednání neobsahuje a ni ho z nich nelze dovodit.

Povinností soudu v řízení o žalobě je přezkoumání rozhodnutí v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.); této povinnosti však krajský soud nedostál.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně nepřezkoumatelným pro nedostatek odůvodnění, a proto jej postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení, v němž se bude v souladu s ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. zabývat veškerými žalobními body, jakož se přesvědčivým způsobem náležitě vypořádá s otázkou navrhovaného provedení důkazů, 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 Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. dubna 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu