



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **D.v.d.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2004, sp. zn. 30 Ca 53/2002,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2004, sp. zn. 30 Ca 53/2002, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým krajský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 1. 2002, č. j. 4186/2001/FŘ/120, a rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči ze dne 10. 4. 2001, č. j. 46854/01/330911/8144.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti ze dne 9. 6. 2004 a doplněné dne 2. 8. 2004 uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že krajský soud napadeným rozsudkem zrušil citovaná rozhodnutí finančních úřadů z důvodu nesprávné aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. S tím stěžovatel nesouhlasí a uvádí, že předmětem sporu je otázka, zda žalobce, který v souladu s obchodním zákoníkem deklaruje jako prodej svého obchodního podílu ve společnosti P, k. s. na základě smlouvy o převodu obchodního podílu ze dne 28. 12. 1996 společností D., s. r. o. za cenu 17 950 Kč, vzniklý postoupením jeho pohledávek ve výši 1 795 872,70 Kč do společnosti P., k. s., kde se stal dne 27. 12. 1996

komanditistou, představuje výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stěžovatel uvádí, že rozhodné právní skutečnosti hodnotil výhradně z hlediska veřejnoprávního daňového práva a nezabýval se proto platností uzavřených obchodních smluv. Ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. zakotvuje derogaci simulovaných právních úkonů, tzn. při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení nebo vybrání daně se nepřihlíží k zastřeným právním úkonům, formálně upraveným tak, že se fakta představují odlišně od skutečností, a to bez ohledu na to, zda-li je daňový dopad ve prospěch či neprospěch daňového subjektu. Nesoulad formy právního úkonu s jeho zamýšleným obsahem musí správce daně prokázat a své rozhodnutí dostatečně odůvodnit. V daném případě bylo rozhodné určení charakteru daňového výdaje žalobce - nabývací ceny podílu v obchodní společnosti P., k. s. v případě prodeje snížené o částku získanou jeho prodejem, kterou stěžovatel posoudil jako postoupení pohledávky s daňovými dopady dle § 24 odst. 2 písm. s) bod 1. zákona č. 586/1992 Sb. a nikoliv dle písm. w) cit. ustanovení. Provedeným dokazováním totiž bylo zjištěno, že smyslem předmětné obchodní transakce bylo postoupení pohledávek a postup dle ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. byl proveden toliko z veřejnoprávního hlediska bez prokazování simulace právních úkonů, k čemuž stěžovatel není ostatně ani oprávněn. V daném případě bylo prokázáno, že úmyslem žalobce bylo postoupení méně bonitních pohledávek a nikoliv získání obchodního podílu za účelem provozování podnikatelské činnosti zapsané v obchodním rejstříku. Účelovost celé obchodní transakce je dána i tím, že již pouhý den po vzniku společnosti P., k. s. všichni komanditisté převedli své obchodní podíly stejným způsobem jako žalobce. Ve skutečnosti se tak jednalo o postoupení pohledávek dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb. a vstup žalobce do zmíněné komanditní společnosti a následný prodej takto získaného obchodního podílu byl dopředu naplánovanou a účelovou transakcí provedenou se záměrem snížit základ daně a daňovou povinnost ve smyslu ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb. Ze samotného uzavření smlouvy o založení komanditní společnosti sice ještě nelze dovozovat, že stěžovatel v rozporu se skutečností zastírá něco jiného, nicméně ve vzájemné spojitosti s dalším právním úkonem (tzn. prodejem obchodního podílu v této komanditní společnosti den po jejím vzniku za cenu 1% z hodnoty vloženého nepeněžitěho vkladu) lze pro účely daňového řízení dospět k závěru, že se ve skutečnosti jednalo o postoupení pohledávek dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., kdy předmětná komanditní společnost byla založena za tím účelem, aby její komanditisté prostřednictvím ztrátového prodeje obchodního podílu do svých daňových nákladů zahrnuli hodnoty některých fakticky nedobytných pohledávek. Navíc bylo prokázáno, že za dobu, kdy žalobce vlastnil zmíněný obchodní podíl (tzn. jeden den), u této společnosti nedošlo k prokazatelnému zjištění žádné ztráty z podnikání či k jinému náhlému úbytku majetku, který by odůvodňoval snížení tržního ocenění tohoto obchodního podílu (prodejní cena představovala toliko 1% pořizovací ceny). K prokázání těchto konkrétních skutečností byl žalobce v průběhu daňové kontroly vyzván, avšak věrohodně neprokázal zmíněný pokles hodnoty obchodního podílu. Proto považuje stěžovatel krajským soudem požadované provedení výslechu smluvních stran k okolnostem uzavření smlouvy za nadbytečné. Stěžovatel konečně upozorňuje na skutečnost, že Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 25. 2. 2004, sp. zn. 29 Ca 447/2001, dospěl k závěru, že zhodnocení zjištěných skutečností postupem dle ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. bylo odpovídající a žalobu zamítl, přičemž se jednalo o kauzu zcela totožnou, pouze s rozdílným žalobcem a současně komanditistou předmětné společnosti.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že podle výsledků daňové kontroly provedené u žalobce ve dnech 24. - 25. 1. 2001, zaměřené na daň z příjmů právnických osob za rok 1996, žalobce uplatnil v daňově uznatelných nákladech částku 1 795 872,70 Kč, což představovalo hodnotu obchodního podílu společnosti P., k. s., který byl dne 28. 12. 1996 převeden na společnost D., s. r. o. Přitom společnost P., k. s. byla založena na základě společenské smlouvy ze dne 25. 11. 1996 ke dni 27. 12. 1996 a žalobce se zavázal do této společnosti vložit vklad ve výši 1 795 000 Kč, a to formou pohledávek. Tento vklad byl na základě smlouvy o převodu obchodního podílu ze dne 28. 12. 1996 převeden na společnost D. za 17 950 Kč, takže ztráta z tohoto převodu činila 1 777 922,70 Kč. Tento obchodní případ posoudil správce daně jako zastřený právní úkon dle ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., když dospěl k závěru, že smyslem celé transakce byl prodej neuhrazených pohledávek a jednalo se tak podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb. o postoupení pohledávek, jejichž hodnotu lze pro daňové účely odečíst do výše příjmů plynoucích z jejich postoupení. Proto správce daně vyloučil z daňově uznatelných nákladů částku 1 777 922,70 Kč.

Z těchto důvodů Finanční úřad v Třebíči shora označeným dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 4. 2001 žalobci doměřil částku 693 420 Kč.

Finanční ředitelství v Brně výše zmíněným rozhodnutím ze dne 14. 1. 2002 zamítlo odvolání žalobce proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru, když konstatovalo, že žalobce nikterak neprokázal, z jakého ekonomického důvodu vložil do společnosti P. pohledávky v určité hodnotě a jeden den po vzniku této společnosti takto splacený obchodní podíl prodal za cenu odpovídající 1% z hodnoty tohoto vkladu. Proto byl závěr správce daně, že se ve skutečnosti jednalo o zastřený právní úkon, správný a odpovídající zákonu.

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zrušil citovaná rozhodnutí žalovaného i správce daně, když především uvedl, že simulovaným právním úkonem je takový úkon, kdy při dvoustranném právním úkonu obě strany ve shodě projevují něco jiného než chtějí ve skutečnosti. Absolutní simulací je taková forma jednání stran, kdy tyto strany předstírají uzavírání určitého úkonu, ačkoliv ve skutečnosti žádný úkon uzavřít nechtějí. Relativní simulací jsou případy, kdy účastníci předstírají uzavření právního úkonu, aby zakryli právní úkon jiný. Ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. lze aplikovat na případy simulovaných smluv, které jsou formálně upraveny tak, že stav představují odlišně od skutečnosti za účelem snížení daňové povinnosti. Uzavřením společenské smlouvy o založení komanditní společnosti ani uzavřením smlouvy o postoupení pohledávky nicméně žalobce nesimuloval jiný právní úkon, protože právě učiněný úkon vyhovoval jeho potřebám a nic jím nepředstíral. Žádný zákon žalobci nezakazoval vložit pohledávku do komanditní společnosti jako svůj vklad, přičemž nákup a prodej pohledávek je legální podnikatelskou činností. I když v důsledku právních úkonů učiněných žalobcem došlo ke snížení daňového základu, nelze předmětné právní úkony hodnotit jako zastřené, jelikož jimi žalobce nic nepředstíral. Snaha daňových subjektů o minimalizaci daňových povinností je racionálním ekonomickým chováním a ne v každém případě lze dovodit, že se jedná o činnost protizákonnou. Nelegální formou daňového úniku je minimalizace daňových povinností realizovaná tak, že daňový subjekt za účelem snížení daně zastírá skutečný obsah právního úkonu či ekonomického vztahu jinou právní formou. Stěžovatel se navíc v odůvodnění svého

rozhodnutí nevypořádal ani se skutečností, co vlastně žalobce uzavřením smluv předstíral a co tedy mělo být skutečným obsahem právního úkonu, který byl zastřen formálně právním stavem.

K otázce neunesení důkazního břemene žalobcem soud uvedl, že výzvou ze dne 8. 12. 2000 správce daně žalobce vyzval k prokázání pravdivosti údajů předložením smluv, faktur nebo jiných důkazních prostředků, z nichž by vyplývaly žalobcem deklarované závazky. Tato výzva nebyla dostatečně srozumitelná ani určitá a nelze dojít k závěru, že žalobce měl předložit i jiné doklady, než které předložil. Jestliže žalobce správci daně prokáže tvrzené skutečnosti, přesouvá se důkazní povinnost na správce daně, který musí prokázat opak. V daném případě proto musel správce daně prokázat skutečnou vůli jednajících stran (např. jejich výsledkem), což však neučinil. Krajský soud proto žalobě vyhověl podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a to pro procesní pochybení spočívající v neurčitosti, nekonkrétnosti a nejasnosti výzvy k prokázání skutečností dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci především konstatuje, že odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu se rozpadá do dvou relativně autonomních částí. Sedes materiae odůvodnění zdánlivě spočívá na výkladu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. a v dovozování toho, že v tomto konkrétním případě se nejednalo o zastřené právní úkony. Skutečný důvod, pro který krajský soud vyhověl žalobě, však spočíval v údajném procesním pochybení správce daně, tzn. v neurčitosti, nekonkrétnosti a nejasnosti výzvy dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.

Nejvyšší správní soud nejprve - v obecné rovině - uvádí, že mu zásadně nepřísluší jakkoliv hodnotit systematiku a stylistiku napadených soudních rozhodnutí, neboť je zjevné, že tato rozhodnutí je nutno vnímat nejen jako prostý akt aplikace práva, nýbrž také jako do značné míry odborný text. Tento text představuje vždy výsledek intelektuálního úsilí jeho autora (in concreto: příslušného senátu krajského soudu) a již z povahy věci je zjevné, že jeho styl a způsob vyjadřování zrcadlově zobrazuje osobitost a nezaměnitelnost autora. Různý způsob formulace, stylu a systematiky rozhodnutí je tak nutno vnímat jako výraz osobní invence a tedy jako pozitivní element, nikoliv jako vadu rozhodnutí.

V daném případě nicméně problém odůvodnění napadeného rozsudku nespočívá v jeho nevhodné systematice, nýbrž v rozsahu a hloubce pojednávaných otázek. Jak totiž Nejvyšší správní soud judikoval již v rozsudku sp. zn. 2 Azs 23/2003 (Sb. NSS č. 272/2004), *„jestliže účastník v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nenamítá vady řízení uvedené v ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., soud přihlédne z úřední povinnosti k existenci takových vad jen za předpokladu, že jsou bez dalšího patrné ze správního spisu a zároveň se jedná o vady takového charakteru a takové míry závažnosti, že brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů.“*

V projednávané věci vyplývá z obsahu soudního spisu, že žalobce vady řízení ve smyslu citovaného ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. nenamítal. To znamená,

že se jimi sice mohl zabývat, to však za podmínky, že byly zjevné. Přitom podle citovaného ustanovení „soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“ Musí se tedy jednat o natolik zásadní vady, že meritorní přezkum napadeného správního rozhodnutí není možný, neboť pro něj průběh a výsledek skutkového zjišťování nedává dostatečný podklad.

V daném případě proto krajský soud, když konstatoval vady řízení podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., měl napadené správní rozhodnutí bez dalšího zrušit, takže jeho použitá právní argumentace týkající se výkladu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. a reagující na použité žalobní body byla v tomto ohledu již nadbytečná, resp. je nutno na ni nahlížet pouze jako na obiter dictum a nikoliv jako na ratio decidendi napadeného rozsudku, ačkoliv co do pozornosti věnované této otázce je patrné, že právě těmto otázkám se krajský soud věnoval primárně.

Z hlediska přezkumu rozsudku krajského soudu, napadeného kasační stížností, jsou však relevantní skutečné důvody, pro které soud vyhověl žalobnímu petitu, a nikoliv připojená argumentace, k těmto důvodům se bezprostředně nevztahující. Nejvyšší správní soud tak v tomto případě nemá procesní prostor pro posouzení správnosti a zákonnosti při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.

K tomu je nutno pro úplnost doplnit, že kasační stížnost představuje subsidiární prostředek k ochraně subjektivních veřejných práv a nastupuje proto teprve poté, co jsou marně vyčerpány všechny předchozí procesní prostředky k ochraně práv. Protože v projednávané věci postupoval krajský soud dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a zrušil napadené správní rozhodnutí bez nařízení jednání (ačkoliv žalovaný - stěžovatel na jednání trval, viz jeho sdělení na č. l. 32), je nutno trvat na tom, že se za této situace nemohl meritorně a závazným způsobem vypořádat s žalobními body namítajícími nezákonnost správních rozhodnutí, jelikož opačný výklad by ve svých důsledcích znamenal odepření přístupu k soudu ve smyslu znemožnění jednání před krajským soudem. Proto je nutno trvat na tom, že relevantní částí odůvodnění krajského soudu, podléhající přezkumu Nejvyšším správním soudem v řízení o kasační stížnosti, je toliko shora citované ratio decidendi.

Po takto vymezeném rozsahu přezkumu, který bude Nejvyšší správní soud provádět, je potřeba uvést, že za dané procesní situace nelze přezkoumat důvodnost části kasační stížnosti spočívající v konkretizovaném důvodu zakotveném v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. v tvrzené nezákonnosti právního názoru krajského soudu ohledně aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Protože však stěžovatel zároveň namítl, že vzhledem ke zjištěnému skutkovému a právnímu stavu v daňovém řízení nedošlo k vadám řízení (neprovedení důkazů a neurčitost, nejasnost a nekonkrétnost výzvy dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.), je z kasační stížnosti, hodnocené podle jejího obsahu a nikoliv pouze podle výslovně uplatněných kasačních důvodů, zřejmé, že stěžovatel uplatnil rovněž kasační důvod upravený ustanovením § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tzn. tvrdil nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Právě s tímto zákonným důvodem proto Nejvyšší správní soud v dalším poměřoval konkrétní okolnosti této věci.

K tomu bylo ze správního spisu zjištěno, že výzvou ze dne 8. 12. 2000 správce daně žalobce vyzval k prokázání skutečností dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.,

konkrétně (v návaznosti na protokol o ústním jednání ze dne 27. 11. 2000) okolností ohledně vkladu pohledávek do společnosti P., k. s. a následnému prodeji vkladu společnosti D., s. r. o. Správce daně konstatoval, že vznikly pochybnosti o pravdivosti těchto údajů a je proto nutno tyto údaje prokázat, doložit a vzniklé pochybnosti vyvrátit. Proto byl žalobce vyzván k předložení smluv, faktur a jiných důkazních prostředků, z nichž by vyplývaly žalobcem tvrzené závazky a následné sankce, jelikož při zmíněném ústním jednání žalobce uvedl, že „prodej pohledávek byl jediným možným řešením, jak splnit závazky ze smluvních vztahů, protože sankce za případné nesplnění těchto závazků by byly několikanásobně vyšší.“ V odpovědi na citovanou výzvu žalobce správci daně zaslal toliko kopii smlouvy o spolupráci uzavřené mezi žalobcem na straně jedné a mezi J. P., Z. P. a M. Z. na straně druhé ze dne 30. 4. 1996.

Nejvyšší správní soud uvádí, že podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. *„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 dále připomíná nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 5, str. 271 a násl.), kterým byl zamítnut návrh na zrušení citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. a v němž Ústavní soud především konstatoval, že v důsledku dvou základních zásad daňového řízení (zákonnosti a součinnosti) je v první fázi řízení důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a pokud správce daně vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat. Citované ustanovení proto nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí sám. Naproti tomu ustanovení § 31 odst. 8 cit. zákona 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 schopny obstát.

Nejvyšší správní soud - v obecné rovině - souhlasí s právním názorem krajského soudu, že výzva správce daně zasláná daňovému poplatníkovi dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. musí být dostatečně určitá, srozumitelná a splnitelná a musí z ní být jednoznačně patrné, co je požadováno prokázat. Nejvyšší správní soud se však zároveň rozchází s názorem krajského soudu ohledně porušení tohoto obecného pravidla v projednávané věci. Ze shora uvedeného je totiž patrné, že předmětná výzva dostatečně konkrétní a srozumitelná byla, navazovala zcela konkrétně na předchozí ústní jednání se zástupci žalobce, a pokud žalobce v reakci na ni předložil správci daně toliko zmíněnou smlouvu o spolupráci z roku 1996, požadavku výzvy nedostál. Jak totiž správně uvedl stěžovatel ve svém rozhodnutí ze dne 14. 1. 2002, požadavek na vklad finančních prostředků ze společenské smlouvy o založení komanditní společnosti nevyplýval a citovaná smlouva o spolupráci nebyla prokazatelně součástí společenské smlouvy, nebyla uzavřena všemi společníky P., k. s. a nebylo proto prokázáno, z jakého ekonomického důvodu žalobce vložil předmětné pohledávky do společnosti P. a hned jeden den po vzniku této společnosti takto splacený obchodní podíl prodal za cenu odpovídající pouze 1% hodnoty vkladu. Právě zhodnocení těchto ekonomických motivů bylo pro rozhodování v daném případě určující a žalobce je přesvědčivě prokázal. Závěry, učiněné finančními úřady za této skutkové situace, jim proto nelze důvodně vytýkat. Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s názorem stěžovatele, že krajským soudem požadované provedení výsledku smluvních stran se jeví s ohledem na okolnosti této konkrétní věci nadbytečné.

K tomu je nutno rovněž uvést, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb.). 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. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 54/2004, názor, že „*je 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.*“

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a proto jej zrušil.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a je proto povinen se podanou žalobou žalobce zabývat věcně na základě provedených skutkových zjištění.

Přitom se musí vypořádat i se skutečností, na kterou upozornil stěžovatel v kasační stížnosti, že prakticky obdobnou věc senát stejného krajského soudu rozhodující v téměř shodném složení jako senát, který rozhodl tuto věc, posoudil zcela odlišným způsobem v rozsudku ze dne 25. 2. 2004, sp. zn. 29 Ca 447/2001. Jak totiž Nejvyšší správní soud již vyslovil v rozsudku sp. zn. 2 Afs 47/2004 (Sb. NSS č. 398/2004), jedním ze základních atributů materiálního právního státu je předvídatelnost rozhodování státních orgánů, což v daném případě splněno nebylo.

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

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

V Brně dne 16. června 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu