



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy, v právní věci žalobce: **M. K., a. s.**, právně zast. JUDr. Kristýnou Škampovou, advokátkou, advokátní kancelář v Brně, Pellicova 8a, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2001, č. j. 6314/2000/FŘ/120, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 3. 2003, č. j. 29 Ca 142/2001-92,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 3. 2003, č. j. 29 Ca 142/2001-92 **se z r u š u j e** a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Stěžovatel (Finanční ředitelství v Brně) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně, jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 7. 3. 2001, č. j. 6314/2000/FŘ/120 a současně též zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu v Telči ze dne 7. 4. 2000, č. j. 7989/00/317970/3610. Žalovanému bylo uloženo nahradit žalobci náklady řízení ve výši 4500 Kč do tří dnů od právní moci rozsudku na účet JUDr. Kristýny Škampové, advokátky se sídlem v Brně, Pellicova 8a. Ve výroku napadeného rozsudku krajský soud zamítl návrh žalobce na přiznání odkladného účinku žalobě. Krajský soud v Brně přezkoumal napadená rozhodnutí správních orgánů v mezích žalobního návrhu a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti výše označenému rozhodnutí Finančního úřadu v Telči ze dne 7. 4. 2000 (dodatečný platební výměr) o dodatečném vyměření daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 4 753 320 Kč, podle zákona č. 586/1992 Sb., trpí vadami řízení, které způsobují jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Zároveň zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně, které napadenému rozhodnutí předcházelo podle § 78 odst. 3 s. ř. s. Zamítnutí návrhu na uznání odkladného účinku žalobě ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 130 odst. 1 s. ř. s. odůvodnil tím, že žalobce v průběhu řízení prokazatelně nedoložil, že by výkon nebo jiné právní následky napadeného rozhodnutí pro něho znamenaly nenahraditelnou újmu.

Stěžovatel – Finanční ředitelství v Brně nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že napadené rozhodnutí žalovaného trpí vadami řízení, které způsobují jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Vytýkal soudu nesprávné právní posouzení věci, na němž napadený rozsudek spočívá a které pak vyvolává jeho nezákonnost. Navrhoval Nejvyššímu správnímu soudu, aby vydal ve smyslu § 110 s. ř. s. rozhodnutí, kterým v rozsahu napadení – tj. v rozsahu výroku I. až III., rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně navrhoval podle § 107 s. ř. s. přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, a to zejména s ohledem na to, že soud svým rozsudkem zrušil i prvostupňové rozhodnutí správce daně, aniž by z rozsudku byly patrné jakékoliv důvody či okolnosti, které soud k tomuto závěru vedly. Právním účinkem takového rozhodnutí soudu nastala situace, která ve vztahu k probíhajícímu daňovému řízení má závažný důsledek, který může znamenat pro stěžovatele a tudíž i pro řádný výkon správy daně nenahraditelnou újmu spočívající v nedobytnosti úhrady daňové povinnosti, o kterou v předmětné věci jde. Následkem napadeného rozsudku odpadl totiž titul úhrady daňové povinnosti s tím, že již uhrazené částky by měly být vráceny, eventuelně s nimi naloženo ve smyslu zákona. V daném případě by mělo dojít k vrácení nezanedbatelné částky v řádech několika milionů. S ohledem na to, že daňový subjekt značně utlumil podnikatelskou činnost, snížil základní kapitál z důvodů neuhrazených ztrát (viz výpis z obchodního rejstříku) je zde podle stěžovatele důvodný předpoklad, že předmětnou daňovou povinnost nebude již reálně možné vybrat – nebude reálná šance tyto nemalé finanční částky, které v důsledku právních účinků stížností napadeného rozsudku soudu mají být daňovému subjektu vráceny, získat zpět do státního rozpočtu. Právní následek napadeného rozsudku krajského soudu by takto pro správce daně z hlediska naplnění cíle daňového řízení znamenal nenahraditelnou újmu. Z hlediska veřejného zájmu pak stěžovatel dovozuje, že přiznání odkladného účinku stížnosti by nebylo v rozporu s veřejným zájmem, ba naopak, vzhledem k ohrožení výběru daní co by příjmu veřejných rozpočtů, by toto přiznání bylo v zájmu a na ochranu veřejného zájmu. Nabytých práv třetích osob přitom nepřiměřeným způsobem přiznání odkladného účinku nedotkne.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhoval kasační stížnost žalovaného jako nedůvodnou zamítnout; k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti se výslovně nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud se při rozhodování této věci nejdříve zabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti; vycházel z ustanovení § 107 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), podle něhož kasační stížnost nemá odkladný účinek; Nejvyšší správní soud jej však může na návrh stěžovatele přiznat. Přitom přiměřeně užije § 73 odst. 2 – 4 s. ř. s. Podle § 73 odst. 2 s. ř. s. soud přizná odkladný účinek tehdy, jestliže by výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí znamenaly pro žalobce (stěžovatele) nenahraditelnou újmu a přiznání odkladného účinku se nedotkne nepřiměřeným způsobem nabytých práv třetích osob a není v rozporu s veřejným zájmem.

V daném případě shledal Nejvyšší správní soud žádost stěžovatele o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti důvodnou, a proto usnesením ze dne 5. 12. 2003, č. j. 4 Afs 20/2003-149 přiznal kasační stížnosti odkladný účinek z důvodů v citovaném usnesení blíže vysvětlených.

Kasační stížností se žalovaný (dále též stěžovatel) domáhal především zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 3. 2003, č. j. 29 Ca 143/2001-65, kterým bylo zrušeno výše uvedené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Telči ze dne 7. 4. 2000, č. j. 7988/00-317970/3610. Stěžovatel má za to, že napadený rozsudek je v rozporu se zákonem, přičemž tento rozpor spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem; současně namítá jeho nepřezkoumatelnost. Nesouhlasí se závěrem soudu, že napadené rozhodnutí žalovaného trpí vadami řízení, které způsobují jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Tento právní závěr soudu pokládá za nesprávný, mající za následek jeho nezákonnost. Žalovaný tvrdí, že skutkový stav jím zjištěný byl úplný, a ostatně je poměrně obsáhle popisován i v odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku.

Soud napadenému rozhodnutí vytkl, že zde chybí uvedení důkazů, které byly podkladem pro závěr žalovaného ohledně zastřených právních úkonů a stejně tak, že v odůvodnění chybí řádné zhodnocení těchto důkazů. Ani s tímto závěrem soudu žalovaný nesouhlasí, když je přesvědčen, že z obsahu spisu, a zejména z odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného, lze jednoznačně konstatovat, že skutková zjištění správce daně byla pro jeho závěry dostačující a jim odpovídající. Stejně tak dostačujícím způsobem bylo v napadeném rozhodnutí vyjádřeno vyhodnocení důkazů včetně úvah, které žalovaného k učiněným závěrům dovedly. Namítá, že soud vytýká přezkoumávanému rozhodnutí jeho nedostatečnost, aniž by zdůvodnil, v čem konkrétně tato nedostatečnost spočívá, co ještě měl správce daně dle názoru soudu navíc správně učinit. Rovněž nespecifikoval, co v rozhodnutí žalovaného postrádá a co je pro jeho přezkoumatelnost z hlediska dostatečnosti důvodů nezbytné. Ze závěru soudu tak nevyplývá, jaké vady by měl žalovaný dále odstraňovat. Z rozhodnutí soudu není seznatelné, proč soud přistoupil k aplikaci ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s., když zrušil i rozhodnutí vydané správcem daně v prvním stupni. Dodatečný platební výměr je rozhodnutím, které ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. nemusí obsahovat odůvodnění. Závěr soudu o jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek odůvodnění je pak stěží pochopitelný a srozumitelný. Stěžovatel vyslovil přesvědčení, že se vypořádal v souladu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. v rámci odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání se všemi důvody v odvolání žalobcem uvedenými, přičemž řádně odůvodnil i svůj závěr, že posuzované obchodní transakce – oproti stavu formálněprávně proklamovanému – byly zastřeným postoupením pohledávek, a tak došlo ke krácení daně jiným způsobem [formálněprávní stav provedení obchodní transakce tak měl obejít dopady ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) a § 25 odst. 1 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb. v tehdy platném znění]. Stěžovatel rovněž poukazuje na skutečnost, že jeho závěry jsou totožné s právním názorem Krajského soudu v Českých Budějovicích vyjádřeným v rozsudku ze dne 28. 7. 1999, č. j. 10 Ca 114/99-33, přičemž soud posuzoval skutkově totožnou transakci shodně (jednalo se i o stejnou společnost). Stěžovatel dále uvádí, že on ani správce daně v I. stupni nezpochybnil realizaci uvedeného obchodního případu z hlediska případného nedodržení či porušení obchodního zákoníku, nezpochybnil ani principy či přípustnost smluvní tvorby cen v daném případě, jak mu vytýká žalobce. Vzhledem k velmi výraznému a zjevnému nepoměru pořizovací účetní ceny obchodního podílu hrazeného postoupením pohledávek a ceny, za kterou byl celý obchodní podíl obratem prodán, bylo z hlediska daňového nutno prokázat důvod realizace takto vysoce ztrátové transakce, co způsobilo tak radikální pokles ceny v tak krátkém časovém odstupu, resp. co bylo transakcí skutečně sledováno. K prokázání těchto skutečností byl žalobce v rámci kontroly řádně vyzván a ač bylo předloženo takových důkazů dle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků žalobcovou povinností, žádné neposkytl. Takovým důkazem není pouhé sdělení o změně struktury akcionářů a změně podnikatelského záměru. Důvodnost postupu žalovaného dle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. lze mimo jiné dovodit i ze smlouvy, která byla uzavřena mezi žalobcem a společností C., a. s., jejímž předmětem bylo navržení způsobu řešení likvidace nedobytných nebo těžce dobytných pohledávek tak, aby se hodnota těchto pohledávek stala výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení zajištění a udržení příjmů. V intencích uzavřené smlouvy postupoval žalobce, když se snažil obejít ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) a § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů a zahrnout hodnotu pohledávek do daňově účinných nákladů formou prodeje obchodního podílu vytvořeného vkladem nedobytných pohledávek. K soudem vytknutému neprovedení důkazu výsledkem statutárního zástupce, který by, jak soud uvádí, „mohl být v předmětné věci relevantní, o němž se žalovaný v odůvodnění nezmínil, ačkoliv protokol o výslechu se nachází ve spise“, stěžovatel podotýká, že žalobce v podaném odvolání proti platebnímu výměru žádný návrh či námitku k uvedené svědecké výpovědi neuvedl. Dodává, že žalobou napadené rozhodnutí je rozhodnutím o odvolání proti rozhodnutí v daňovém řízení. Ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 a § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. odvolací orgán přezkoumává napadené rozhodnutí pouze v rozsahu odvolacích námitek, to žalovaný učinil a se všemi odvolacími důvody žalobce se řádně vypořádal. Nebyl proto důvod, aby se žalovaný k této otázce vyjadřoval. Jestliže považoval soud daný výslech za natolik pro věc relevantní, což z formulace slov „mohl být“ dovodit nelze, měl i jednoznačně vysvětlit, proč se měl žalovaný právě tímto důkazem zabývat. Soud konstatuje, že neshledal důvod ukládat správním orgánům

případné provedení konkrétních důkazů s tím, že to má být otázkou dalšího daňového řízení, ve kterém mají být odstraněny vytykané vady. Jestliže tedy soud ani neuloží správním orgánům provedení konkrétních důkazů či povinnost k doplnění řízení a jeho výtka je pouhé obecné konstatování o nedostatečném odůvodnění postupu dle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., zůstává tak rozhodnutí soudu pro stěžovatele, který by se jím měl řídit, zcela nejasné. Nesouhlasí zejména se závěrem soudu, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, když má naopak za to, že rozhodnutí poskytuje dostatečný podklad pro to, aby je soud přezkoumat mohl.

Žalobce se v písemném vyjádření ztotožnil s právním názorem soudu; jeho rozhodnutí, které je kasační stížností napadáno, považuje za správné. Zdůraznil, že ohledně prokázání existence skutečností ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. nese důkazní břemeno daňový orgán, což vyplývá jednak z výslovného znění citovaného ustanovení a jednak z povinnosti správce daně podle § 2 odst. 1 a § 31 odst. 2 citovaného zákona. Žádné ustanovení zákona o správě daní a poplatků neukládá daňovému subjektu prokazovat, že stavem formálněprávním zastírá skutečný obsah správního úkonu; bylo tedy věci žalovaného a stejně tak správce daně I. stupně, aby prokázal, že v daném případě byl skutečný obsah právního úkonu zastřen stavem formálněprávním. Dále se žalobce vyjadřuje k otázkám opětovně provedené kontroly, kdy namítá překážku rei iudicatae.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V souzené věci stěžovatel namítá nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku odůvodnění.

Nesprávné právní posouzení věci spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní závěr, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je pak dán tehdy, jestliže rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů, popř. je zde jiná vada řízení před soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V projednávané věci má Nejvyšší správní soud za to, že napadené rozhodnutí krajského soudu není nepřezkoumatelné z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., avšak je přesvědčen, že je zde dán důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť napadený rozsudek trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Krajský soud v Brně v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že přezkoumávané rozhodnutí žalovaného obsahuje závěr, že z hlediska skutečného obsahu souvisejících právních úkonů byl vstup žalobce do komanditní společnosti a následný prodej takto získaného obchodního podílu dopředu naplánovanou a účelovou transakcí provedenou se záměrem snížit základ daně a daňovou povinnost jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmu, a že tímto formálním vložím pohledávek do komanditní společnosti a následným prodejem získaného obchodního podílu došlo k zastřenému postoupení nedobytných nebo obtížně vymahatelných pohledávek a ve své podstatě k zastřenému odpisu pohledávek do nákladů. Žalovaný tedy na zjištěný skutkový stav aplikoval ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, avšak podle názoru soudu napadenému rozhodnutí chybí uvedení důkazů, včetně jejich řádného zhodnocení ve smyslu § 2 odst. 3 téhož zákona, které byly podkladem pro závěr žalovaného ohledně zastřených právních úkonů žalobce. V případě, kdy finanční orgány přistupují k aplikaci odst. 7 téhož ustanovení, je totiž jejich povinností uvést v rozhodnutí, která obsahují odůvodnění, nejen jimi zjištěný, formálněprávním úkonem zakrývaný

skutečný stav, ale i úvahy, které finanční orgány k takovému závěru vedly, vč. označení a vyhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. To však podle názoru Krajského soudu v Brně správní orgány obou stupňů v daném případě přezkoumatelným způsobem neučinily. Napadené rozhodnutí žalovaného je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů a námitka žalobce, že v dané věci jde o nesprávnou aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je tudíž důvodná.

Tento závěr Krajského soudu v Brně o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů však Nejvyšší správní soud nesdílí.

Zásada derogace účinnosti simulovaných právních úkonů obsažená v ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. upřednostňuje skutkový stav před stavem formálněprávním, což znamená, že správní orgán při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení či vybírání daně nepřihlíží k zastřeným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti. Takto je správce daně povinen postupovat ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 a ustanovení § 31 citovaného zákona vždy, tzn. nikoli jen tehdy, je-li takové posouzení v neprospěch daňového subjektu, ale také tehdy, vede-li takové posouzení k jeho zvýhodnění. Tuto zásadu daňového řízení žalovaný respektoval a v řízení se zaměřil na zjišťování skutečností, které nasvědčovaly tomu, že žalobce mohl jednat v úmyslu simulovat právní úkon. Jeho postup zaměřený na zjišťování, zda vstup žalobce do komanditní společnosti a následný prodej získaného obchodního podílu byl simulovaným právním úkonem, měl oporu ve spise. Skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel a který je poměrně obsáhle popisován i v odůvodnění napadeného rozsudku, je podle názoru Nejvyššího správního soudu náležitě popsán i v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného, včetně uvedení důkazů, které byly podkladem pro jeho závěr. Z obsahu spisu i z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakých důkazních prostředků správce daně I. stupně i odvolací daňový orgán při svém rozhodnutí vycházely. Nelze říci, že by odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí chybělo zhodnocení provedených důkazů, které vedly správní orgán k aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Z odůvodnění na straně 4 přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného je naopak zřejmé, na základě kterých skutečností k učiněnému závěru dospěl, když mj. odkazuje na žalobcem uzavřenou smlouvu se společností C., na stabilitu majetkové situace komanditní společnosti v době, kdy se žalobce stal vlastníkem předmětného obchodního podílu, apod. Nelze konstatovat, že neuvedení důkazu výsledkem statutárního zástupce v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného vyvolává nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí (nebo že k ní přispívá), když provedení tohoto důkazu žalobce v odvolacím správním řízení ostatně ani nenavrhol a z odůvodnění rozsudku soudu není zřejmé, v čem měl být tento výslech relevantní. Správnímu orgánu pak nelze jen z tohoto důvodu vytýkat, že neprovedl důkazy, které jej k učiněnému závěru vedly, ani že soustředěné důkazy řádně nevyhodnotil. Naopak důkazy byly žalovaným vyhodnoceny v mezích jeho volného uvážení, při němž nepřekročil zákonné meze. Při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Podstatné ve věci je, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu. Postupem žalovaného ani správce daně I. stupně nebyla nikterak dotčena ani omezena práva žalobce, týkající se svobody podnikání ani smluvní volnosti. Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že zásada smluvní volnosti, která je beze sporu respektována v právních vztazích v rovině práva soukromého, nepřichází v úvahu v právu veřejném. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není tak rozhodné, jaký smluvní typ, který jako zdroj příjmu má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, (zda bude např. uzavřena smlouva o postoupení pohledávky, prodeji pohledávky apod.),

veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že nelze souhlasit se soudem I. stupně, že by žalovaný svůj závěr učiněný v přezkoumávaném rozhodnutí řádně neodůvodnil a že by tudíž jeho rozhodnutí trpělo vadami, které způsobují nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného obsahuje vedle skutkových zjištění, důkazů a jejich hodnocení i úvahy, kterými byl správce daně při svém rozhodování o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru veden. Veškeré úvahy, které ostatně popsal krajský soud i v odůvodnění napadeného rozsudku, jsou zde obsaženy a vyjádřeny v logických návaznostech na uvedená skutková zjištění, z nichž žalovaný vycházel. Na rozdíl od krajského soudu tak Nejvyšší správní soud neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, a proto rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil k dalšímu řízení.

Rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně v I. stupni, bylo zrušeno pro nepřezkoumatelnost z důvodů nedostatku odůvodnění, tudíž jen z důvodů procesních. Krajský soud se v rozsudku nezabýval správností aplikace příslušných ustanovení zákona o dani z příjmu, tedy rozhodnutím o věci samé; nezkoumal, zda daňová povinnost (včetně její výše) daňovému subjektu byla stanovena v souladu s ustanoveními zákona o daních z příjmů, či nikoliv, a proto se ani Nejvyšší správní soud nemohl zabývat námitkami stěžovatele (ani nemohl v tomto směru přihlídnout k příslušným vyjádřením žalobce), které směřují k vlastní aplikaci ustanovení zákona o dani z příjmu na řešenou situaci. Důvodem ke zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů byla jejich nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, tedy pochybení procesního charakteru a napadený rozsudek se tudíž nezabýval hodnocením hmotněprávní stránky věci. Proto ani Nejvyšší správní soud se jím nemohl zabývat.

Ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. se proto Krajský soud v Brně bude v dalším řízení řídit právním názorem Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku vysloveným a věc projedná meritorně.

V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i v náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 21. 5. 2004

JUDr. Dagmar Nygrínová

předsedkyně senátu