

ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **JUDr. H. K.,** jako správkyně konkurzní podstaty úpadce R., a. s., proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2000, č. j. 5019/2000/FŘ/130, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2003, č. j. 30 Ca 456/2000 – 68 ve znění usnesení téhož soudu ze dne 2. 9. 2003, č. j. 30 Ca 456/2000 – 86,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

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 27. 7. 2000, č. j. 5019/2000/FŘ/130, a věc byla vrácena k dalšímu řízení žalovanému. Žalovanému bylo uloženo nahradit žalobci náklady řízení ve výši 3 150 Kč do tří dnů od právní moci rozsudku na účet JUDr. Zlatavy Davidové, CSc., advokátky se sídlem v Brně, Přívrat 12.

Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobního návrhu a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně č. j. 162042/97/303932/2783 ze dne 19. 11. 1997, kterým správce daně částečně vyhověl odvolání daňového subjektu- žalobce ze dne 5. 8. 1997 proti dodatečnému platebnímu výměru č.j. 101442/97/303918/1129.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje stižní důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), neboť má zato, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem (kdy soud bez ohledu na text žalobou napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů) a proto je nezákonný. Současně stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu, spočívající v jeho nesrozumitelnosti.

Stěžovatel s odkazem na spisový materiál správce daně a odvolacího orgánu, předložený soudu jako příl. č. 1 a 2 spolu s vyjádřením k žalobě dne 31. 10. 2002, odmítá právní názor soudu, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Text předmětného rozhodnutí odvolacího orgánu podle názoru stěžovatele svědčí o opaku. Z rozhodnutí je zcela jednoznačně zřejmé, z kterých důkazních prostředků odvolací orgán vycházel a jak je hodnotil, tedy proč dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu o uskutečnění přijatého zdanitelného plnění - zprostředkování. Požadavek dostatku důvodů rozhodnutí v žádném případě neznamená, a daňová procesní norma to ani v ust. § 50 odst. 7 nevyžaduje, (když rozsah přezkumu odvolacího orgánu je dán ust. § 50 odst. 3 daňového řádu), že by odvolací orgán měl postupovat tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí vždy k jednotlivému důkaznímu prostředku uvede uvozující text, že tento konkrétní důkazní prostředek nebyl osvědčen jako důkaz s uvedením konkrétního důvodu proč, (např. text: Uvedený důkazní prostředek - žalobcem předložená faktura č. ...ze dne ...od dodavatele grafického řešení ... nebyl osvědčen jako důkaz uskutečnění zdanitelného plnění - zprostředkování, neboť nevypovídá nic o činnosti zprostředkovatele. K uzavření konkrétního vztahu mezi žalobcem a osobou odlišnou od osoby zprostředkovatele může totiž dojít jak na základě činnosti zprostředkovatele, tak i bez ní. Tento důkazní prostředek by mohl být ovšem spolu s dalšími důkazními prostředky vypovídajícími o konkrétní činnosti zprostředkovatele osvědčen jako důkaz o uskutečnění zdanitelného plnění; takové důkazní prostředky ovšem nebyly v daňovém řízení předloženy. Závěr o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění musí být podle názoru stěžovatele zcela jednoznačným a srozumitelným způsobem zřejmý z textu odůvodnění, jakož i hodnocení důkazních prostředků, což předmětné 9 stránkové rozhodnutí odvolacího orgánu splňuje. Podle názoru stěžovatele není totiž dost dobře možné v odůvodnění odvolacího orgánu zejména s ohledem na četnost jednotlivých důkazních prostředků k prokázání uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění vyvrátit každý odvolatelem uplatněný důvod jaksi zvlášť, kdy každý odstavec, bod či odrážka bude uvozen textem námitky odvolatele a to navíc za obvyklé situace, kdy se v odvolání uplatněné důvody prolínají, doplňují a vzájemně na sebe navazují. Nelze se proto vypořádat s každým jednotlivým důvodem zvlášť a ignorovat přitom celý kontext odvolání.

Stěžovatel dále uvádí, že v případě zdaňovacích období prosinec 1994 (k bodu 2 odst. b) a c) smlouvy o zprostředkování) a březen 1995 (k bodu 4) žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění - zprostředkování, neboť předložené důkazní prostředky prokazují pouze skutečnost, že byly uzavřeny smlouvy o zprostředkování a vytvořeny grafické nápisy na benzinové pumpy a podána přihláška ochranné známky a dále byl otevřen dokumentární akreditiv, uzavřena kupní smlouva na prodej zařízení na řezání laserem a toto zařízení bylo dodáno. K bodu 2 odst. b) a c) smlouvy o zprostředkování nelze souhlasit se závěrem soudu, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného (viz str. 3, 4, 5), je zcela nedostatečné, když obsahuje pouhé vyjmenování důkazů.

Stěžovatel má za to, že v odůvodnění rozhodnutí, byť stručnou, nicméně srozumitelnou formou, uvedl jednak jaké důkazní prostředky byly žalobcem předloženy

v daňovém řízení k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a také, což je logický závěr, že předložená grafická řešení nápisů na benzinové pumpy a faktura za zhotovení těchto grafických řešení nic nevypovídá (neprokazuje), o činnosti zprostředkovatele (že vyvíjel činnost, na základě které došlo k jejich zhotovení).

Text předmětného rozhodnutí žalovaného tedy není pouhým vyjmenováním důkazů, jak uvádí soud, z rozhodnutí je zcela jednoznačně zřejmé, z jakých důkazů žalovaný vycházel a na základě jakých skutečností učinil závěr o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění - zprostředkování daňovým subjektem, byť ovšem neobsahuje výslovný uvozující text ohledně nemožnosti prokázat činnost zprostředkovatele pouze výsledkem činnosti osoby od něj odlišné a daňovým dokladem vystaveným touto odlišnou osobou, ale pouze stručný, jasný a srozumitelný závěr o neprokázání zprostředkování fakturovaných prací předloženými důkazními prostředky.

V odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu uvedený závěr o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění - zprostředkování vytvoření komplexního image firmy R., s. r. o. pro výstavbu čerpacích stanic je podle názoru stěžovatele jediným možným a logickým závěrem s ohledem na obsah předložených důkazních prostředků a jejich vztahu k prokazované činnosti, neboť deklarovaným zdanitelným plněním nebylo zhotovení grafických řešení nápisů na benzinové pumpy, ale zprostředkování prováděné R1. s. r. o. Výsledek činnosti osoby odlišné od společnosti R1. s. r. o. a daňový doklad vystavený touto odlišnou osobou pak není v žádném případě sám o sobě schopný prokázat činnost zprostředkovatele, ale pouze skutečnost, že došlo ke zhotovení grafických řešení.

Podle čl. I bod 2 c) smlouvy bylo předmětem smlouvy zprostředkování tvorby ochranné značky pro podnikatelský záměr firmy R., s. r. o. v obstarání strojírenské výroby. Odvolací orgán uvedl, že předloženým důkazním prostředkem - přihláškou ochranné známky se žádostí o zápis do rejstříku podanou u Úřadu průmyslového vlastnictví v Praze dne 7. 3. 1997 daňový subjekt neprokázal, že společnost R1., s. r. o. zprostředkovala tvorbu ochranné známky.

Žalovaný tedy opět v odůvodnění rozhodnutí, byť stručnou formou, uvedl, jaký důkazní prostředek předložil daňový subjekt v daňovém řízení k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění - zprostředkování a na základě jakých skutečností učinil závěr o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, kterým bylo zprostředkování, daňovým subjektem, byť ovšem odůvodnění neobsahuje výslovný uvozující text ohledně nemožnosti prokázat činnost zprostředkovatele výsledkem činnosti osoby od něj odlišné – podanou přihláškou ochranné známky zástupcem žalobce na základě plné moci, ale pouze stručný, jasný a srozumitelný závěr o neprokázání zprostředkování fakturovaných prací předloženým důkazním prostředkem, kterým je přihláška ochranné známky.

Rovněž závěr ohledně neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění - zprostředkování tvorby ochranné značky je jediným logickým závěrem, neboť přihláška ochranné známky se žádostí o zápis do rejstříku, dle jejíhož textu je přihlašovatel zastoupen P. P. a. s., J. 1, P. 4, podaná dle presentačního razítka osobně na Úřadu průmyslového vlastnictví dne 7. 3. 1997 (viz předložený spisový materiál odvolacího orgánu), neprokazuje činnost zprostředkovatele. Z rozhodnutí je opět zřejmé, z jakých důkazů žalovaný vycházel a jak je hodnotil.

Uvedené závěry žalovaného pak korespondují s právním názorem senátu 30 Ca Krajského soudu v Brně, vyjádřeném v judikátu sp.zn.: 30 Ca 148/99 (Zda konkrétní

důkazní prostředek je tím prostředkem, jímž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, je dáno jeho věcným vztahem k této skutečnosti a jeho schopností tuto skutečnost prokázat.).

Stěžovatel dále nesouhlasí se závěry soudu o nedostatečném odůvodnění bodu č. 4 rozhodnutí stěžovatele.

Pokud soud v odůvodnění stěžovateli vytkl, že se tento nevyjádřil k ostatním důkazům žalobcem předloženým, stěžovateli není zřejmé, o které ostatní důkazy žalobcem předložené se jedná, když soud je nijak nespecifikuje. Z tohoto pohledu je nutno hodnotit rozhodnutí soudu jako nesrozumitelné, stejně jako tak jako závěr, že se nevypořádal s námitkou žalobce uvedenou v odvolání, že k naplnění předmětu smlouvy o zprostředkování došlo ihned po podpisu předávacího protokolu na zboží ze dne 16. 1. 1995, což bylo výsledkem činnosti zprostředkovatele, když posledně uvedený závěr pak nekoresponduje s textem odůvodnění žalovaného, který konstatoval, že došlo k dodání zboží, (což prokazuje zmíněný protokol ze dne 16. 1. 1995). Ke schopnosti určitého důkazního prostředku prokázat konkrétní uskutečnění zdanitelného plnění pak stěžovatel odkazuje na svůj právní názor uvedený viz shora.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěry soudu, že z odůvodnění nevyplývá, proč nebyla provedena navržená svědecká výpověď zástupce zprostředkovatele, když zdůvodnění spočívalo v pouhém odkazu na ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a to ze dvou důvodů: jednak citované ustanovení zakotvuje jednu ze základních zásad daňového řízení - zásadu volného hodnocení důkazů, jednak žalovaný zdůvodnil, proč navrhovaný výslech neprovedl. Za uvedené zdůvodnění pak nelze považovat vytrženě pouze text uvedený na str. 8 předmětného rozhodnutí, ale je nutno vycházet ze znění odůvodnění jako takového. Jak totiž konstatoval žalovaný na str. 6 žalobou napadeného rozhodnutí, šetřením správce daně bylo zjištěno, že celá transakce ohledně akreditivu proběhla v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku. Zmíněný akreditiv nebyl nikým odkupován, oprávněnému bylo Investiční a poštovní bankou, a. s. Praha poskytnuto sjednané plnění, a to prostřednictvím jeho peněžního ústavu banky L. dne 1. 12. 1995. Uvedený závěr vyplývá ze sdělení banky ze dne 19. 5. 1997 na základě výzvy správce daně k součinnosti ze dne 13. 5. 1997, č. j. 94001/303932/8023, ze dne 13. 5. 1997 (viz předložený spisový materiál odvolacího orgánu). V odůvodnění rozhodnutí pak žalovaný dále uvedl (viz str. 8), že posoudil předložené důkazní prostředky a další prostředky získané v doplněném řízení jako dostačující pro své rozhodnutí a nevyužil návrhu daňového subjektu na doplnění dokazování svědeckými výpověďmi (tedy i výpovědí zástupce zprostředkovatele).

Stěžovatel má za to, že postup odvolacího orgánu byl ve shodě s ustálenou judikaturou správních soudů k otázce neprovedení navrhovaného důkazního prostředku (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp.zn.: 30 Ca 8/97, ASPI ev. č. 10628 (JUD) - žalovaný si mohl k prokázání skutečností tvrzených žalobcem sám opatřit důkazy, které pokládal za podstatné a zároveň objektivní, případně důkazy žalobcem navržené neprovádět, pokud by jeho tvrzení spolehlivě vyvrátil jinými důkazy, resp. Krajského soudu v Brně sp. zn.: 29 Ca 153/987 - pokud měl žalovaný pro závěr, že deklarovaná zdanitelná plnění nebyla uskutečněna dostatečné podklady, skutková zjištění a právní závěry z nich vyplývající jsou uvedeny v odůvodnění žalovaného, není povinen respektovat všechny důkazní návrhy předložené či navržené daňovým subjektem).

K závěrům soudu ohledně bodu 6 odůvodnění stěžovatel uvádí, že se nemůže v žádném případě ztotožnit s tvrzením soudu o tom, že nelze z odůvodnění zjistit, na základě jakých skutkových zjištění dospěl správce daně k závěru, že smlouvy kupní, o zpětném leasingu a dohody o odstoupení byly uzavřeny účelově.

Z textu na str. 7, 8 předmětného rozhodnutí je naopak zřejmé, z jakých důvodů dospěl odvolací orgán k závěru, že nedošlo k uskutečnění a tedy ani ke zrušení zdanitelného plnění, když vycházel ze zjištěného skutkového stavu, časového sledu jednotlivých úkonů a cen prodeje, byť tento závěr není slovním vyjádřením takto shrnut, ale zcela jednoznačně vyplývá z textu odůvodnění, který ostatně soud uvádí na listu 2 předmětného rozsudku.

S ohledem na výše uvedené považuje stěžovatel kasační stížností napadený rozsudek rovněž za nepřezkoumatelný, když nepřezkoumatelnost spočívá podle jeho názoru v nesrozumitelnosti rozhodnutí, jehož obsahem je, bez ohledu na text rozhodnutí žalovaného, pouhé obecné konstatování, že postrádá odůvodnění, když navíc obsah textu rozhodnutí žalovaného soud uvádí na listu 2. rozsudku, ovšem s tím, že zdůvodnění účelovosti uzavřených smluv na rozdíl od žalovaného spatřuje v textu, cit.: „z doplněného řízení jednoznačně vyplynulo, že výše uvedené smlouvy byly uzavřeny účelově.

Dále stěžovatel poukazuje na text výroku uvedený pod bodem I. předmětného rozhodnutí soudu, cit.: „Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2000, č. j. 5019/2000/FŘ/130, s e z r u š u j e pro vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.“ Uvedený způsob rozhodnutí soudu nejen že právní úprava správního soudnictví nezná, (srov. ust. § 76 s. ř. s. - odst. 1 soudu zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem, § 78 s. ř. s. upravující rozsudek - odst. 1 soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost), ale je i v rozporu s textem odůvodnění předmětného rozsudku soudu, z něhož zcela jednoznačným způsobem vyplývá , že soud dospěl k závěru, že byly splněny podmínky uvedené v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. - rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Kasační stížností napadené rozhodnutí je tedy nesrozumitelné pro rozpor mezi výrokem a odůvodněním.

V neposlední řadě pak stěžovatel uvádí, že jak je zřejmé z předvolání, které bylo doručeno stěžovateli dne 3. 6. 2003, soud nařídil jednání na 18. 6. 2003 na 8,00 hod. Dne 17. 6. 2003 pak bylo telefonicky sděleno pracovnicí kanceláře 30 Ca, že předmětné jednání se nekoná. Kasační stížností napadený rozsudek je datován 23. 6. 2003. S odkazem na výše uvedenou skutečnost se rovněž text odůvodnění předmětného rozsudku jeví nejen jako zmatečný, ale postup soudu byl podle názoru stěžovatele v rozporu s ust. § 76 odst. 3 s. ř. s., podle něhož nejsou-li důvody pro postup mj. podle ust. § 76 odst. 1 (soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost) nařídí předseda senátu jednání. Podle věty druhé cit. ustanovení pro nepřezkoumatelnost soud napadené rozhodnutí zruší i tehdy, vyjdou-li tyto vady najevo při jednání.

S ohledem na skutečnost, že kasační stížnost nemá podle ust. § 107 s. ř. s. odkladný účinek, vydáním nového rozhodnutí žalovaného po nabytí právní moci rozsudku, tedy po jeho doručení, by podání kasační stížnosti ztratilo svůj smysl. Nevydání nového meritorního rozhodnutí odvolacího orgánu by pak mohlo být hodnoceno jako nečinnost správního orgánu, byť daňový řád neobsahuje právní úpravu lhůty pro vydání rozhodnutí. Právní následek napadeného rozhodnutí by znamenal pro stěžovatele, resp. pro splnění jeho povinností při dosažení cíle daňového řízení - stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové

příjmy, nenahraditelnou újmu, zvláště pak za situace, že na majetek účastníka řízení (žalobce) byl v průběhu řízení před správním soudem prohlášen konkurs.

Na základě uvedených skutečností stěžovatel žádá Nejvyšší správní soud, aby přiznal kasační stížnosti odkladný účinek.

Stěžovatel navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby podle ust. § 110 s. ř. s. rozsudkem z r u š i l kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2003, sp. zn. 30 Ca 456/2000, a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

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 není důvodná.

Z předloženého spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 3. 6. 1997 vydal na základě výsledků z provedené daňové kontroly správce daně (FÚ ve Zlíně) dodatečný platební výměr č. 461 (č. j. 101422/97/303918/1129), kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši 3 594 311 Kč. Předmětný platební výměr napadl žalobce odvoláním ze dne 5. 8. 1997. Správce daně o podaném odvolání žalobce rozhodl dne 19. 11. 1997 ve smyslu ustanovení § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. zákona o správě daní a poplatků (rozhodnutí č. j. 162042/97/303932/2783) tak, že odvolání částečně vyhověl a dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty snížil o částku 2 036 386 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce dne 17. 12. 1997 opět odvolal. Své odvolání doplnil žalobce dne 24. 3. 1998 a dále na základě výzvy stěžovatele dne 17. 6. 1998. Dne 27. 7. 2000 stěžovatel postupem dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutím č. j. 5019/2000/FŘ/130 napadené rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně změnil a dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 1 556 925 Kč. Rozhodnutí stěžovatele č.j. 5019/2000/FŘ/130 pak bylo ze strany žalobce napadeno žalobou podanou u Krajského soudu v Brně dne 27. 9. 2000.

Krajský soud v Brně zrušil rozsudkem rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení, když na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v rozsahu žalobních důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Na podporu svých závěrů krajský soud v odůvodnění rozsudku v obecné rovině uvedl, že z odůvodnění žalovaného musí být mimo jiné seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy za vyvrácené a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.

Dále soud dospěl k závěru, že odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí po bodem č. 2 - prosinec 1994 odstavce b) a c) smlouvy o zprostředkování je zcela nedostatečné. Správce daně nevysvětlil, proč předloženými důkazními prostředky nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění a proč k nim nepřihlédl a naopak z čeho dovozuje, že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo. Odůvodnění je zcela nedostatečné a nelze z něho zjistit, co je žalobci vytýkáno. Z pouhého vyjmenování důkazů, jimiž se žalovaný

zabýval, nevyplývá, z jakých důkazů při rozhodování vycházel, jak tyto důkazy hodnotil a na základě jakých skutkových zjištění z těchto důkazů vyplývajících učinil závěr o tom, že ke zdanitelnému plnění nedošlo.

K bodu č. 4 rozhodnutí se správce daně nevyjádřil k ostatním důkazům žalobcem předloženým, nevypořádal se s námitkou žalobce uvedenou v odvolání, že k naplnění předmětu smlouvy o zprostředkování došlo ihned po podpisu předávacího protokolu na zboží ze dne 16. 1. 1995, což bylo výsledkem činnosti zprostředkovatele a finančním zvýhodněním ve smyslu předmětné smlouvy se stalo poskytnutí ročního provozního úvěru zmíněnou bankou při úrokové sazbě o cca 10 % nižší než u tuzemských bank. Rovněž z odůvodnění nevyplývá, proč neprovedl žalobcem navrženou svědeckou výpověď zástupce zprostředkovatele, pouhý odkaz na ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je nedostatečný.

Rozhodnutí žalovaného pod bodem č. 6 - listopad 1995, odůvodnění také postrádá. Nelze z něj zjistit, na základě jakých skutkových zjištění správce daně a které důkazy byly podkladem pro závěr, že smlouvy kupní, smlouvy o zpětném leasingu a dohody o odstoupení byly uzavřeny účelově.

Soud shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Konstatoval, že k takové vadě soud přihlíží z úřední povinnosti, bez zřetele k tomu, zda taková žalobní námitka byla vznesena. Protože sama tato skutečnost plně odůvodňuje zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, nezabýval se dalšími námitkami obsaženými v žalobě.

Z důvodu zrušení rozhodnutí pro nedostatek důvodů rozhodnutí nenařídil soud v dané věci jednání.

Stěžovatel uplatňuje důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. - nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Prvotní je v dané věci námitka nepřezkoumatelnosti, neboť v případě její důvodnosti by nebylo třeba vážit další kasační námitky. Nejvyšší správní soud k této otázce předesílá, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním ani v občanském soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je věcí právní nauky. 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 správní 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. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových.

Pokud stěžovatel v dané věci poukazoval na vadu výroku soudu uvedeného pod bodem I. předmětného rozsudku, dle něhož se žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne

27. 7. 2000, č. j. 5019/2000/FŘ/130, zrušuje, činil tak po právu, neboť takový výrok rozsudku byl s ohledem na vytýkanou vadu nesrozumitelný a zmatečný. Stěžovatelem vytýkanou zjevnou nesprávnost předseda senátu usnesením založeném na listu č. 86 spisu ze dne 2. 9. 2003 postupem dle ustanovení § 54 odst. 4 s. ř. s. opravil. Opravné usnesení pak doručil účastníkům řízení. Ze spisového materiálu je navíc zřejmé, že zkrácené písemné vyhotovení rozsudku bez odůvodnění, které bylo ode dne 23. 6. 2003 do 9. 7. 2003 vyvěšeno na úřední desce krajského soudu, obsahuje výrok správný.

Stěžovatelem namítaný rozpor výroku s textem odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud neshledal.

Dle ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem a) pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, b) proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, c) pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele pro vady řízení a věc vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), neboť došel k závěru, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí, jak výslovně uvedl v odůvodnění. Výše citované ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. taxativním výčtem stanoví, pro které vady řízení je soud oprávněn zrušit rozhodnutí bez nařízení jednání ve věci. Z dikce předmětného zákonného ustanovení je zřejmé, že nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je klasifikována jako vada řízení. Pokud tedy krajský soud ve výroku rozsudku uvedl, že rozhodnutí ruší pro vady řízení a dále pak v odůvodnění předmětnou vadu specifikoval, je tento postup v souladu se zákonem.

Pod stižní důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze podřadit námitku stěžovatele spočívající v kritice postupu soudu, který nařídil v dané věci jednání na den 18. 6. 2003 a dne 17. 6. 2003 pak telefonicky stěžovateli oznámil, že se jednání nekoná. Stěžovatel má zato, že tímto postupem soud porušil ustanovení § 76 odst. 3 s. ř. s.

Dle ustanovení § 76 odst. 3) s. ř. s. nejsou-li důvody pro postup podle ustanovení odstavců 1 a 2 nebo podle § 51, nařídí předseda senátu jednání. Z důvodů uvedených v odstavcích 1 a 2 soud napadené rozhodnutí zruší, popřípadě vysloví jeho nicotnost i tehdy, vyjdou-li tyto vady najevo při jednání.

Z ustanovení § 76 odst. 1 a 3 s. ř. s. vyplývá, že předseda senátu je oprávněn zkoumat jak ve fázi přípravy jednání tak kdykoliv za trvání soudního řízení, zda přezkoumávané rozhodnutí nevykazuje vady vymezené v odstavci prvním. Přípravu jednání tvoří pak úkony soudu směřující v prvé řadě k tomu, aby soud mohl rozhodnout bez nařízení jednání. Na všestranné a důkladné přípravě jednání závisí úspěšný průběh celého řízení a do značné míry i věcná správnost rozhodnuti soudu. Soud je oprávněn přistoupit k nařízení jednání teprve tehdy, jestliže jsou mu známy všechny skutkové okolnosti. Poznatky v tomto směru mu pak umožní provést jejich právní posouzení a na tomto základě rozhodnout ve věci samé. Pokud soud jednání v dané věci nařídil, za předpokladu, že v rámci přípravy na jednání vědomě a cíleně prováděl veškeré potřebné úkony, deklaroval tímto naplnění podmínek věty první odstavce třetího, tedy tu skutečnost, že v dané věci po patřičném prostudování spisového materiálu dospěl k závěru, že důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného

bez nařízení jednání ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 a 2 nejsou dány, resp. v daném případě soud ve stádiu přípravy jednání neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Dikce ustanovení § 76 odst. 3) s. ř. s., vycházející z předpokladu, že právní závěry soudu učiněné před nařízením jednání nemusí být vždy definitivní (mají povahu předběžného posouzení věci), připouští, aby předseda senátu předmětné vady řízení shledal až v průběhu samotného jednání. Postup, kdy soud své závěry ohledně napadeného rozhodnutí žalovaného učiněné v průběhu přípravy na jednání po jeho nařízení změní, neboť vady řízení vyšly najevo až při jednání soudu, soudní řád správní připouští. Zákon soudu v takových případech umožňuje napadené rozhodnutí zrušit a to způsobem stanoveným zákonem. Soudní řád správní se změnou právního posouzení věci výslovně nespojuje oprávnění soudu nařízené jednání neuskutečnit. Krajský soud nařízené jednání neprovedl a to za situace, kdy svůj úmysl nesdělil účastníkům v patřičném časovém předstihu. Nejvyšší správní soud posuzoval, zda postup soudu mohl zkrátit stěžovatele v jeho ústavně zaručeném právu na spravedlivý proces a zda mohl přivodit nezákonnost napadeného rozsudku a došel k závěru, že nikoli. Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek odůvodnění rozhodnutí. Soudu vznikly ohledně zjištěného skutkového stavu pochybnosti a případné doplnění dokazování ve smyslu ustanovení § 77 s. ř. s. by v rámci nařízeného jednání nebylo způsobilé odstranit vadu přezkoumávaného rozhodnutí. Stěžovatel tak nemohl být v projednávané věci na svých právech zkrácen. Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené skutečnosti konstatuje, že postup soudu nezakládá nezákonnost napadeného rozsudku.

Stěžovatel dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost. Dle stěžovatele nepřezkoumatelnost spočívá v nesrozumitelnosti rozhodnutí, jehož obsahem je, bez ohledu na text rozhodnutí žalovaného, pouhé obecné konstatování o nedostatečnosti odůvodnění žalovaného spočívající v pouhém vyjmenování důkazů, když navíc obsah textu rozhodnutí žalovaného soud konstatuje na druhé straně prvého listu rozsudku, ovšem s tím, že za zdůvodnění neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění považuje na rozdíl od žalovaného pouze text, cit. „posoudil předložené důkazní prostředky a dospěl k závěru, že uvedenými doklady daňový subjekt neprokázal, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.“

Stěžovatel soudu vytýká, že zúžil odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, když za zdůvodnění považoval pouze výše uvedenou odcitovanou část rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud (viz níže), se ztotožnil s názorem soudu o nedostatečnosti odůvodnění rozhodnutí stěžovatele a má za to, že kritika rozhodnutí stěžovatele spočívající v pouhém vyjmenování důkazů namísto jejich řádného zhodnocení je na místě. Odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, byť by bylo soudem citováno v celé své úplnosti, je nedostačující. Navíc nelze odhlédnout od skutečnosti, že krajský soud na straně č. 2 listu prvního rozhodnutí žalovaného nehodnotil, nýbrž pouze zkonstatoval jeho obsah, resp. uvedl, co z obsahu odůvodnění rozhodnutí vyplývá. Rozsudek soudu není v daném případě nesrozumitelný, výrok rozsudku není v rozporu s jeho odůvodněním.

Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu pro nepřezkoumatelnost ve smyslu písm. d) citovaného ustanovení a v dalším se koncentroval na posouzení toho, zda se Krajský soud v Brně v daném případě nedopustil nezákonnosti, pokud shledal rozhodnutí žalovaného nedostatečně odůvodněným.

Stěžovatel má za to, že v důsledku nesprávného právního posouzení, jež učinil soud, když rozhodnutí stěžovatele shledal nedostatečně odůvodněným, je dán kasační důvod ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel odmítá závěr soudu o nedostatečném odůvodnění rozhodnutí stěžovatele uvedeného pod bodem č. 2 - prosinec 1994 odstavce b) a c) smlouvy o zprostředkování. Soud v napadeném rozsudku uvedl, že správce daně nevysvětlil, **proč předloženými důkaznímí prostředky nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného** plnění a **proč k nim nepřihlédl** a naopak z čeho dovozuje, že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo. Odůvodnění je dle názoru soudu zcela nedostatečné a nelze z něho zjistit, co je žalobci vytýkáno. Z pouhého vyjmenování důkazů, jimiž se žalovaný zabýval, nevyplývá, z jakých důkazů při rozhodování vycházel, jak tyto důkazy hodnotil a na základě jakých skutkových zjištění z těchto důkazů vyplývajících učinil závěr o tom, že ke zdanitelnému plnění nedošlo.

Na základě provedené daňové kontroly vyloučil správce daně z nároku na odpočet daně daňový doklad č. 241/94 ze dne 1. 12. 1994 od společnosti R1. s. r. o. dle smlouvy o reklamě ze dne 7. 6. 1994. Smlouvou o reklamě se poskytovatel, obchodní společnost R1., s. r. o., zavázal v článku I. odst. 2 bodu b) smlouvy k zprostředkování vytvoření komplexního image objednatele – žalobce pro výstavbu čerpacích stanic. Dle bodu 2 písm. c) smlouvy se dále poskytovatel zavázal zprostředkovat tvorbu ochranné značky pro podnikatelský záměr žalobce v obstarávání strojírenské výroby. Žalobce s vyloučením nároku na odpočet z výše uvedeného daňového dokladu nesouhlasil a proti tomuto závěru správce daně vznesl námitky jak v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 8. 1997 tak v odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 19. 11. 1997. Odvolací námitky napadající závěr správce daně o tom, že se plnění dle článku I. bodu 2 písm. b) a c) výše uvedené smlouvy neuskutečnilo, vtělil žalobce do doplnění odvolání ze dne 24. 3. 1998. K prokázání naplnění předmětu plnění dle čl. I. bodu 2 písm. b) smlouvy, předložil žalobce stěžovateli jako důkazy grafická řešení nápisů na benzinové pumpy, a dále fakturu za zhotovení těchto nápisů vystavenou žalobci dodavatelem R. D. - R. M. K námitce žalobce, že se správce daně nezabýval uskutečněním zdanitelného plnění uvedeného ve smlouvě o reklamě dle čl. I. bodu 2 písm. b) a c) smlouvy, správce daně v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že žalobce v průběhu kontroly ani k odvolání ze dne 5. 8. 1997 nepředložil k tomuto bodu plnění smlouvy žádné důkazy. Teprve v rámci odvolacího řízení žalobce předložil výše uvedená grafická řešení a fakturu. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí pak vyslovil závěr, že předloženými doklady daňový subjekt neprokázal, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu č. I bod 2 písm. b) smlouvy, tzn. zprostředkování fakturovaných prací společností R1., s. r. o.

Stěžovatel v této souvislosti namítá, že v odůvodnění rozhodnutí, byť stručnou, nicméně srozumitelnou formou, uvedl jednak jaké důkazní prostředky byly žalobcem předloženy v daňovém řízení k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a také, což je logický závěr, že předložená grafická řešení nápisů na benzinové pumpy a faktura za zhotovení těchto grafických řešení nic nevypovídá (neprokazuje), o činnosti zprostředkovatele (že vyvíjel činnost, na základě které došlo k jejich zhotovení). Má za to, že z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, z jakých důkazů stěžovatel vycházel a jak je hodnotil.

Názor stěžovatele Nejvyšší správní soud nesdílí. Odůvodnění této části rozhodnutí stěžovatele nepovažuje Nejvyšší správní soud za dostačující. Nelze se ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že byť velice stručně, provedl zhodnocení žalobcem předložených důkazů. Stěžovatel, jak je patrné z odůvodnění rozhodnutí, pouze zkonstatoval obsah žalobcem předložených důkazů (grafických řešení a faktury), avšak neprovedl jejich hodnocení,

neobjasnil, proč tyto nemají důkazní hodnotu ve vztahu k prokázání činnosti poskytovatele, tj zprostředkování. Závěr stěžovatele, že předloženými doklady daňový subjekt neprokázal, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu č. I bod 2 písm. b) smlouvy, tzn. zprostředkování fakturovaných prací společností R1., s. r. o., není v daném případě podpořen řádným zhodnocením předložených důkazů.

Obdobně je nedostatečné odůvodnění v části vztahující se k předmětu plnění dle čl. I bodu 2 písm. c) smlouvy o reklamě. Taktéž závěr stěžovatele, který v rozhodnutí uvedl, že předloženým důkazním prostředkem - přihláškou ochranné známky se žádostí o zápis do rejstříku podanou u Úřadu průmyslového vlastnictví v Praze dne 7. 3. 1997 daňový subjekt neprokázal, že společnost R1., s. r. o. zprostředkovala tvorbu ochranné známky nemá oporu v hodnocení důkazů. Pro posouzení věci je nerozhodné, že stěžovatel své rozhodnutí dodatečně odůvodňoval v podané kasační stížnosti, neboť se nejedná o součást soudem přezkoumávaného rozhodnutí.

Stěžovatel dále nesouhlasí se závěry soudu o nedostatečném odůvodnění **bodu č. 4** rozhodnutí stěžovatele.

Správce daně vyloučil přijatý doklad fakturu č. 950001 z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného v čl. I smlouvy ze dne 8. 12. 1994 uzavřené mezi žalobcem jako zájemcem a zprostředkovatelem I. Z. spol s r. o.. Touto smlouvou se zprostředkovatel zavázal zabezpečit u banky L. odkoupení (profinancování) akreditivu L/C č. 200828 otevřeného žalobcem prostřednictvím I., a. s. P. na firmu T. GmbH+Co, D., zájemce pak zaplatit zprostředkovateli provizi, je-li uzavřena smlouva o odkupu a potvrzena firmou T. GmbH +Co a odkupující bankou. V odůvodnění rozhodnutí stěžovatel uvedl, že otevření dokumentárního akreditivu, zajištění ročního dodavatelského úvěru, telefax společnosti T. GmbH + Co ze dne 18. 1. 1995 daňovému subjektu a žádné předložené doklady neprokazují činnost zprostředkovatele, z uvedených podkladů vyplývá, že banka L. S. poskytla oprávněnému, tedy T. GmbH + Co finanční prostředky za zboží dodané žalobci. Žalobce nepředložil smlouvu o odkoupení akreditivu, (ačkoliv ještě v odvolání ze dne 5. 8. 1997 v části týkající se zdaňovacího období březen 1995 na str. 4 uvedl, že doloží k doplnění důkazního řízení ještě potvrzení o uzavření smlouvy o odkupu akreditivu).

Pokud soud v odůvodnění stěžovateli vytkl, že se tento nevyjádřil k ostatním důkazům žalobcem předloženým, stěžovateli není zřejmé, o které ostatní důkazy žalobcem předložené se jedná, když soud je nijak nespecifikuje. Z tohoto pohledu je nutno hodnotit rozhodnutí soudu jako nesrozumitelné, stejně jako tak jako závěr, že se nevypořádal s námitkou žalobce uvedenou v odvolání, že k naplnění předmětu smlouvy o zprostředkování došlo ihned po podpisu předávacího protokolu na zboží ze dne 16. 1. 1995, což bylo výsledkem činnosti zprostředkovatele, když posledně uvedený závěr pak nekoresponduje s textem odůvodnění stěžovatele, který konstatoval, že došlo k dodání zboží, (což prokazuje zmíněný protokol ze dne 16. 1. 1995).

Podle § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků musí být rozhodnutí o odvolání odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

Rozhodující je, jaké důvody uvede odvolatel v odvolání, a tímto rámcem je odvolací orgán vázán. Povinnost vypořádat se se všemi důvody v odvolání uvedenými, stíhá odvolací

orgán i v případě, že shledá daňovým subjektem v odvolání tvrzené skutečnosti nerozhodnými, neboť jiné důkazy provedené v předmětném daňovém řízení tato tvrzení vyvracejí.

Krajský soud oprávněně kritizoval postup stěžovatele, který se se všemi důvody v odvolání, jak vyplývá ze spisového materiálu – textu odvolání žalobce uvedeného na straně č. 4 odvolání ze dne 5. 8. 1995, nevypořádal.

V této souvislosti namítanou nesrozumitelnost (viz výše) Nejvyšší správní soud neshledal. Stěžovatel, jak sám uvádí, zhodnotil předložený protokol o předání a převzetí ze dne 16. 1. 1995 pouze ve vztahu k prokázání naplnění předmětu kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností T. GmbH+Co. Žalobce, jak je patrné z textu odvolání ze dne 5. 8. 1997, však splněním výše uvedeného předmětu smlouvy dovozoval taktéž splnění jeho důkazní povinnosti ve vztahu k naplnění předmětu smlouvy o zprostředkování uzavřené se společností I. Z, spol. s r. o.. Vypořádání se s výše odvolacím důvodem žalobce však v rozhodnutí stěžovatele absentuje.

Stěžovatel taktéž nesouhlasí se závěrem soudu, že z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele nevyplývá, proč nebyla provedena žalobcem navržená svědecká výpověď zástupce zprostředkovatele. Soud neshledal odkaz na ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků jako odůvodnění neprovedení navržené svědecké výpovědi dostačujícím. Stěžovatel v této souvislosti zdůrazňuje, že za zdůvodnění neprovedení navrženého výslechu nelze považovat vytrženě pouze text uvedený na str. 8 předmětného rozhodnutí, ale je nutno vycházet ze znění odůvodnění jako takového. Na podporu svých tvrzení uvádí text na straně č. 6 svého rozhodnutí a taktéž odkazuje na judikaturu.

S tvrzením stěžovatele se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Shodně s hodnocením krajského soudu je Nejvyšší správní soud toho názoru, že odůvodnění neprovedení navrhovaného výslechu svědka, nehledě na skutečnost, že stěžovatel ve svém rozhodnutí žalobcem navržený důkazní prostředek nijak nespecifikoval, neuvedl kterého svědka žalobce navrhl vyslechnout, jaký je jeho poměr k projednávané věci, případně nevyjádřil jak je způsobilá výpověď navrženého svědka ovlivnit rozhodnutí ve věci, je nedostačující. Citací zásady volného hodnocení důkazů zakotvené v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků spolu s uvedením závěru, že předložené důkazní prostředky stěžovatel posoudil jako dostačující, se stěžovatel nezprostil své povinnosti neprovedení daňovým subjektem navrženého důkazního prostředku řádně odůvodnit. Sám stěžovatel na podporu svých tvrzení odkazuje v podané kasační stížnosti na judikát Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 153/98, dle kterého není správce daně povinen respektovat všechny důkazní návrhy předložené či navržené daňovým subjektem, pokud má pro závěr, že deklarovaná zdanitelná plnění nebyla uskutečněna, dostatečné podklady a skutková zjištění a právní závěry z nich vyplývající jsou uvedeny v odůvodnění žalovaného. Tak tomu však v daném případě není. Stěžovatel se v předmětném odůvodní omezil pouze na konstatování, že posoudil předložené důkazní prostředky a další prostředky získané v doplněném řízení jako dostačující pro své rozhodnutí a nevyužil návrhu žalobce na doplnění svědeckými výpověďmi. Taktéž závěr (uvedený na straně č. 6 rozhodnutí), že „zmíněný akreditiv nebyl nikým odkupován, oprávněnému bylo I., a. s. P. poskytnuto sjednané plnění, a to prostřednictvím jeho peněžního ústavu banky L. dne 1. 12. 1995“ neopřel stěžovatel o konkrétní skutková zjištění. Teprve v kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že tento „závěr vyplývá ze sdělení banky ze dne 19. 5. 1997 na základě výzvy správce daně k součinnosti ze dne 13. 5. 1997, č. j. 94001/303932/8023.“ Pokud se

správce daně rozhodne neprovést daňovým subjektem navrhované důkazy, neboť má za to, že skutkový stav již byl zjištěn dostatečně, je na místě své rozhodnutí řádně odůvodnit.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu o nedostatečném odůvodnění neprovedení žalobcem navrženého výslechu svědka a shledal výše uvedenou námitku stěžovatele neopodstatněnou.

Stěžovatel dále brojí proti závěru soudu o nedostatku odůvodnění rozhodnutí stěžovatele uvedené bod bodem č. 6 – listopad 1995. Dle stěžovatele je z textu na str. 7, 8 předmětného rozhodnutí zřejmé, z jakých důvodů dospěl odvolací orgán k závěru, že nedošlo k uskutečnění a tedy ani ke zrušení zdanitelného plnění, když vycházel ze zjištěného skutkového stavu, časového sledu jednotlivých úkonů a cen prodeje, byť tento závěr není slovním vyjádřením takto shrnut, ale zcela jednoznačně vyplývá z textu odůvodnění, který ostatně soud uvádí na listu 2 předmětného rozsudku.

Nejvyšší správní soud názor stěžovatele nesdílí.

V odůvodnění rozhodnutí stěžovatel uvedl, že společnost M., s. r. o. odprodala dne 11. 5. 1994 technologická a ostatní zařízení čerpacích stanic H. B. společnosti I. a. s. za 2 390 285,20 Kč + DPH. Současně uzavřely smluvní strany smlouvu o zpětném leasingu s poslední splátkou 9. 5. 1998. V době leasingu uzavřela společnost M., s. r. o. dne 26. 6. 1995 kupní smlouvy s žalobcem v celkové částce 17 000 000,- Kč + DPH. Dne 20. 6. 1995 uzavřely tyto smluvní strany smlouvy o zpětném leasingu s poslední splátkou 15. 3. 2001. Následně dne 30. 11. 1995 pak smluvní strany uzavřely jako dodatky č. 1 k leasingovým smlouvám dohody o odstoupení od předmětných leasingových smluv. „Z doplněného řízení jednoznačně vyplynulo, že výše uvedené smlouvy mezi daňovým subjektem a společností M., s. r. o. H. B., byly uzavřeny účelově a odvolací orgán posoudil tuto skutečnost v souladu s ustanovením § 2 odst. 7 ZSDP“.

Napadená část rozhodnutí stěžovatele obsahuje závěry mající základ v aplikaci ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ("dohody o odstoupení byly uzavřeny účelově a odvolací orgán posoudil tuto skutečnost v souladu s ust. § 2 odst.7 ZSDP“). Stěžovatel uvedl, že kupní, leasingové smlouvy a dohody o odstoupení uzavřené mezi žalobcem a společností M., s. r. o. H. B. považuje za zastření skutečného stavu. K takovému postupu jej zákon opravňuje, avšak v takovém případě je povinností stěžovatele uvést v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jaký konkrétní skutečný (zastřený) úkon žalobce učinil. Pokud se stěžovatel domníval, že šlo v daném případě o simulaci absolutní, resp. o případ, kdy účastníci předstírají, že uzavírají určitý právní úkon, i když ve skutečnosti nemají úmysl jej uzavřít, byl povinen v rozhodnutí uvést, z jakých skutkových zjištění při svých úvahách vycházel, když shledal uzavření kupní, leasingové smlouvy a taktéž dohody o odstoupení od leasingové smlouvy účelové. Stěžovatel tuto povinnost nesplnil. Popsáním časového sledu jednotlivých obchodních transakcí (uzavíraných smluv) a cen prodeje stěžovatel neodůvodnil, z jakých důvodů dospěl k závěru, že nedošlo k uskutečnění a následně ke zrušení předmětného žalobcem deklarovaného zdanitelného plnění. Proto považuje Nejvyšší správní soud i tuto část rozhodnutí stěžovatele za nedostatečně odůvodněnou.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. nebyl naplněn.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že Krajský soud v Brně měl dostatek důvodů, které umožňovaly postupovat dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku odůvodnění zrušit. S ohledem na tuto skutečnost kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Důvodem ke zrušení rozhodnutí stěžovatele byla jeho 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.

Z důvodu nadbytečnosti se Nejvyšší správní soud samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

V řízení o kasační stížnosti měl úspěch žalobce a má proto právo na náhradu nákladů tohoto řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.). Protože v tomto stadiu řízení žalobce náhradu nákladů nežádal a podle obsahu spisu mu ani prokazatelné náklady nevznikly, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.

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

V Brně dne 28. 1. 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu