



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: **J. M.**, zastoupeného JUDr. Hanou Klusáčkovou, advokátkou se sídlem Údolní 11, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 3. 2005, č. j. 30 Ca 9/2003 - 73,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 3. 2005, č. j. 30 Ca 9/2003 - 73, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojl žalovaný správní orgán (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne ze dne 15. 11. 2002, č. j. FŘ-110/2529/02-0107, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Valašských Kloboukách (dále jen „finanční úřad“) ze dne 10. 12. 2001, č. j. 39953/01/306970/3676, dodatečnému platebnímu výměru č. 1010000320 na daň z příjmů, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň za zdaňovací období roku 1999 ve výši 380 480 Kč.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že považuje právní závěr soudu o vadách řízení spočívajících v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu za meritorně nesprávný a zcela neopodstatněný. Poukazuje dále na to, že soud ve svém rozsudku skutkové důvody svého právního závěru, na němž rozsudek spočívá, řádně nezdůvodnil.

Konkrétní pochybení stěžovatel vidí v tom, že soud odmítl jako důkaz přijmout listinné důkazy, opatřené na základě výzev k součinnosti dle ust. § 34 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „daň. ř.“), a sice sdělení L. Č. r. H, K. s. p. (dále jen „L.“) ze dne 18. 11. 2001 a listinu (evidenci těžby) ze dne 2. 1. 2001. Tyto písemnosti soud odmítl přijmout jako důkaz s odůvodněním, že údaje v nich uvedené ohledně těžby provedené žalobcem jsou stanoveny pouze odhadem, a současně vyjádřil své přesvědčení, že správním orgánem měly být osvědčeny za důkaz listiny předložené žalobcem, a to žádost o povolení těžby ze dne 3. 9. 1998 a žádost o povolení úmyslné mýtní těžby v lese na pozemku p. č. 1994 k. ú. K. ze dne 27. 10. 1998. Tyto žádosti dokladují dle soudu přesné údaje, ze kterých měl správní orgán v daňovém řízení vycházet. Svě závěry o pravdivosti údajů v předmětných žádostech však krajský soud podle stěžovatele opírá pouze a jen o větu uvedenou na předmětných žádostech, a sice, že „uvedený stav odpovídá skutečnosti“, aniž by vzal v úvahu faktickou stránku věci. Při hodnocení uvedených žádostí je podle stěžovatele nutné vycházet ze skutečnosti, že i při místním šetření jsou údaje zjišťovány odhadem. To, dle stěžovatele, vyplývá i z předloženého správního spisu, konkrétně např. z výsledku svědka revírníka p. P. P., zaměstnance L., který v protokolu č. j. 31030/01/306930/2443 uvedl, že údaje zjištěné při místním šetření dne 26. 1. 1999 vychází z odhadu. Stěžovatel proto tvrdí, že údaje tvrzené žalobcem byly zjišťovány stejným způsobem, jako byly získány i údaje uvedené na listinách, jež správní orgán osvědčil za důkazy (sdělení L.). Sama skutečnost, že na těchto listinách je uvedeno slovní spojení: „údaje získány odhadem, neboť majitelé nenahlásili přesnou výši těžeb revírníkovi L.“, tak neznamená nižší důkazní sílu než údaje uvedené na žádostech o povolení těžby předložených žalobcem.

Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem soudu, že si měl opatřit důkazy ohledně sporného množství vytěženého dříví od Okresního úřadu ve Vsetíně, který měl k dispozici přesné údaje. Stěžovatel uvádí, že evidenci vytěženého dříví zjišťuje odborný lesní hospodář, tj. L., v průběhu roku a souhrnné údaje předává okresnímu úřadu. Tuto skutečnost potvrdil podle stěžovatele p. P. P., zaměstnanec L. (odborný lesní hospodář) ve své svědecké výpovědi (viz protokol o výpovědi svědka č. j. 31030/01306930/2443 ze dne 30. 8. 2001). Z uvedeného tak, dle stěžovatele, vyplývá, že Okresní úřad ve Vsetíně nemohl mít odlišné údaje od těch, které mají k dispozici L. Tato skutečnost je potvrzena i na listině L. „Evidence těžby dle OLH na parcele č. 1994 k. ú. K.“, kde je konstatováno, že „všechny údaje o těžbách (tj. i údaje o výši těžby na přelomu 1998-1999 odhadnuté na 2022 m³) jsou nahlášeny na Okresním řadu ve Vsetíně, referát životního prostředí“. S odkazem na výše uvedené tak stěžovatel konstatuje, že soud dostatečným způsobem nezdůvodnil, proč preferuje informace od Okresního úřadu ve Vsetíně namísto informací od LČR.

Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že krajský soud ve svém rozhodnutí odmítl uznat důkazní sílu znaleckého posudku p. R. P. ev. č. 01-151-000. Tento důkazní prostředek nelze podle názoru stěžovatele považovat za nedostatečně osvědčující skutkový stav jen proto, že byl proveden 6 měsíců po provedené těžbě a byl vypracován pro jiné účely. Stěžovatel ke znaleckému posudku soudního znalce R. P. uvádí, že tento, ačkoliv byl proveden cca. 6 měsíců po těžbě, stanovil zakmenění části lesa 0,8 a další části 0,7, přičemž v období těchto šesti měsíců proběhla další těžba dřeva. Zakmenění je, dle stěžovatele, laicky řečeno hustota dřevin na konkrétní ploše lesního pozemku. Vycházejí z této skutečnosti stěžovatel

konstatuje, že pokud v květnu 1999 bylo zjištěno u porostů 345 H27 a 346 B27 A zakmenění 0,8 a 0,7, znamená to, že na přelomu r. 1998 a 1999 (tj. v období o 6 měsíců předcházejícím období vypracování předmětného posudku) muselo zakmenění předmětných porostů nabývat, eliminujeme-li nárůst dřevní hmoty v mezidobí mezi těmito dvěma okamžiky (který by navíc svědčil v neprospěch žalobce), v zásadě stejných hodnot, neboť růst lesních porostů podléhá přírodním zákonitostem v čase neměnným (z těchto vychází i Švabachovy růstové tabulky používané na našem území od roku 1910). Velikost holin přitom nebyla podle stěžovatele žalobcem v daňovém řízení rozporována. Sama skutečnost, že znalecký posudek byl zpracován 6 měsíců po provedené těžbě, tak podle stěžovatele nemá na pravdivost a správnost údajů v něm uvedených žádný vliv a v daném směru se tak stěžovatel nemůže ztotožnit s názorem vysloveným soudem v jeho rozhodnutí napadeném kasační stížností. Pokud by byl akceptován názor stěžovatele o zkamenění 0,4, resp. 0,5, znamenalo by to, že v lese se během půl roku zakmenění zvýšilo (a to i po provedené těžbě). Stěžovatel uvádí, že tím by byl připuštěn názor, že v předmětném lese v období od přelomu r. 1998/1999 do května 1999 (tj. cca za půl roku) narostly stromy vysoké asi 30 metrů.

V této souvislosti považoval stěžovatel ve vztahu předmětu sporu za nutné dále zdůraznit a zopakovat, že znalecký posudek u p. R. P. si objednal sám žalobce a nikdy jej nezpochybňoval. Skutečnost, že posudek byl vypracován pro jiné účely (prodej pozemku), dle stěžovatele nezpochybňuje uvedené údaje o výši zakmenění, tj. údaje, ze kterých správní orgán při konstatování svých závěrů vycházel. Tuto skutečnost nadto soud pouze konstatuje, aniž by blíže ve svém rozhodnutí rozvedl své úvahy a důvody, které ho k jeho závěru o nedostatečné důkazní síle znaleckého posudku ev.č. 01-151-00 vedly. V tomto kontextu tak stěžovatel opětovně konstatuje, že ani stran odmítnutí znaleckého posudku R. P. nevyjádřil soud ve svém rozsudku skutkové důvody svého právního závěru pro věc takovým způsobem, aby byl tento závěr pro správní orgán akceptovatelný - řádně jej nezdůvodnil. Z pohledu závaznosti rozsudku soudu pro stěžovatele není takto rozsudek v dané části pro něj dostatečně srozumitelný.

Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně zhodnotil znalecký posudek ing. S. K. ev. č. 105-14/2001 jako nevěrohodný, s ohledem na podjatost jeho zpracovatele. Podle stěžovatele je pravda, že rozhodnutím č. j. 255/99 bylo přezkoumávané rozhodnutí o uložení pokuty zrušeno, to však zejména z důvodu existence procesních nedostatků, kterých se Okresní úřad Vsetín, referát životního prostředí, dopustil. Dle stěžovatele soud při svém rozhodování dostatečně nezohlednil skutečnost, že údaje, na jejichž základě ing. K. sporný znalecký posudek zpracovával, vycházely z místního šetření, tj. ze skutečných, pravdivých údajů zjištěných na místě samém dne 15. 6. 2001 za přítomnosti nezúčastněných stran, tj. zástupců příslušného správce daně a odborného lesního hospodáře, revírníka p. P. P.. Stěžovatel uvádí, že zkreslení údajů je tak možno de facto vyloučit, a tím lze vyloučit i soudem konstatovanou nevěrohodnost zpracovaného znaleckého posudku, resp. důvody, pro které byl tento důkaz soudem zavržen. Stěžovatel k tomu dodává, že žalobce byl s výsledky znaleckého posudku seznámen dne 2. 8. 2001 (viz protokol o výpovědi svědka č. j. 28511/01/306930/4082). Žalobce měl možnost se k výsledkům předmětného znaleckého posudku vyjádřit a klást mu otázky. Ve výše uvedeném protokolu žalobce nevznesl žádné námitky proti obsahu proběhnuvšího ústního jednání a neuplatnil ani žádné návrhy na doplnění protokolu, který bez výhrad podepsal. Stěžovatel dále uvedl, že znalecký posudek byl zpracován na základě objektivně zjištěných skutečností a věrohodných podkladových materiálů.

Stěžovatel také nesouhlasí s výtkou soudu, že se v rozhodnutí nevypořádal se všemi důkazy předloženými žalobcem, jež měly osvědčit, že na předmětném pozemku bylo ponecháno a následně spáleno cca 200 m³ hmoty. Toto žalobcovo tvrzení stěžovatel posuzoval v kontextu provedeného důkazního řízení a dospěl na základě žalobcem předkládaných důkazních prostředků a tvrzení v průběhu daňové kontroly k závěru, že tyto byly přizpůsobovány celkovému průběhu daňové kontroly. Nejdříve žalobce rozporoval údaj o výši vytěžené dřevní hmoty poskytnutý odborným lesním hospodářem, následně velikost holin a v okamžiku, kdy výměra holin byla nevyvratitelně určena, nezbylo žalobci než snížit zakmenění porostu, což ještě nestačilo na prokázání rozdílu v těžbě dřevní hmoty. Zbývající množství (200 m³) tak bylo označeno jako nekvalitní. Názorová protichůdnost žalobce je, dle stěžovatele, zřejmá zejména z protokolu o ústním jednání č. j. 16558/01/306930/4082 a ve vyjádření žalobce k probíhající daňové kontrole č. j. 36598/01/306930/4028. V souvislosti se soudem namítanou nedostatečností při vypořádání se s odvolací námitkou ohledně ponechání cca 200 m³ hmoty v porostech ke spálení stěžovatel upozorňuje na skutečnost, že rozsah soudem přezkoumávaného rozhodnutí o odvolání je plně odvislý od uplatnění odvolacích námitek. V odvolání ze dne 8. 1. 2002 proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 39953/01/306970/3676 žalobce ohledně ponechání hmoty ke spálení pouze uvedl: „ ... Z této celkové částky bylo cca 200 m³ ponecháno v porostech ke spálení (vrcholové zlomy, surové kmeny napadené hnilobou a souší...), neboť náklady na vyvezení by převýšily jejich cenu.“ V odvolání tak žalobce nenapadal neposouzení výše uvedené smlouvy jako důkazu, omezil se pouze na konstatování, že cca 200 m³ bylo ponecháno v porostech ke spálení. Smlouva o dílo ze dne 1. 2. 1999, uzavřená mezi žalobcem a p. Josefem Vaňkem (včetně faktury č. 3 ze dne 18. 4. 1999), nebyla stěžovatelem ani správním orgánem prvního stupně osvědčena za důkaz, neboť provedeným dokazováním bylo ponechání 200 m³ v porostech ke spálení vyvráceno. K tomuto stěžovatel uvádí, že výše jmenované smluvní strany byly současně jedinými společníky společnosti D. a I. v. o. s. a daňová kontrola probíhala u obou výše uvedených daňových subjektů z důvodů nejasností a neprokázaných údajů v účetnictví výše uvedené společnosti, což podle stěžovatele minimalizuje důkazní sílu těchto listin. Stěžovatel dále konstatuje, že v daném kontextu z praktického hlediska není možné spálit v lese 200 m³ dřevní hmoty a ani není možné, aby z 1.425, 64 m³ vytěžené hmoty zůstalo 200 m³ vrcholových zlomů, jak tvrdí žalobce.

S ohledem na tyto námitky stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil přesvědčení, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná a že rozhodnutí krajského soudu je rozhodnutím po právní stránce správným.

Žalobce uvádí, že vady řízení způsobující nepřijatelnost posudku znalce ing. S. K. ev. č. 105-14/2001 spočívají zejména v tom, že tento posudek nebyl získán v souladu s obecně závaznými právními předpisy a byl vypracován znalcem, který byl ve vztahu k osobě původního účastníka řízení podjatý. Rozhodnutím správního orgánu č. j. 21144/01/306930/4082 zde dne 15. 5. 2001 byl shora jmenovaný znalec ustanovený k podání znaleckého posudku se zadáním – stanovení množství vytěžené dřevní hmoty na parcele 1994 v katastrálním území K., okresu V., včetně tržního ocenění vytěžené dřevní hmoty. Tento znalec byl však také zaměstnancem Okresního úřadu Vsetín, referátu životního prostředí, který ve věci vydání povolení úmyslné mýtní těžby na předmětném pozemku vydal nejméně tři rozhodnutí. Jednalo se o rozhodnutí o nepovolení mimořádné těžby na p. č. 1994 k. ú. K. ze dne 14. 9. 1998, č. j. ŽP-7136/98-221-Kř; sdělení ze dne 14. 10. 1998,

č. j. ŽP-7776/98-221-Kř o nepřípustnosti odvolání; sdělení ze dne 14. 12. 1998, č. j. ŽP-10613/98-221-Kř, všechna v neprospěch žalobce. Rozhodnutím ze dne 7. 6. 1999 pak Ministerstvo zemědělství vyhovělo odvolání žalobce a v odůvodnění zhodnotilo postup Okresního úřadu ve Vsetíně, referátu životního prostředí, jako zneužití pravomoci a nezákonný. Stěžovatel však tvrdil, že vydání shora citovaných rozhodnutí se zpracováním odborného posudku nijak nesouvisí a že šlo o věc jinou, tj. o udělení pokuty za nepovolenou úmyslnou těžbu. Toto tvrzení stěžovatele považuje žalobce za zavádějící a účelové. Žalobce dále uvádí, že splnil svoji povinnost, uloženou mu jako účastníkovi řízení dle § 11 odst. 2 zák. č. 37/1967 Sb. v platném znění, a informoval správní orgán o tom, že je znalec podjatý. Ten však nijak nerozhodl o tom, zda je či není znalec vyloučen. Žalobce tedy namítá, že při rozhodování ve věci samé správní orgán použil posudek znalce, který byl získán v rozporu s ust. § 11 zák. č. 37/1967 Sb., v platném znění, a tím porušil ust. § 31 odst. 4 daň. ř.

K nepřijatelnosti sdělení L. ze dne 18. 11. 2001 a listiny (evidence těžby) ze dne 2. 1. 2000 žalobce uvádí, že postup krajského soudu i jeho hodnocení jsou správné, neboť správní orgán k důkazu, vyvracejícímu tvrzení účastníka, použil listiny, které nejsou listinami lesní hospodářské evidence ani listinami vystavenými osobou určenou k vedení lesní hospodářské evidence. Správní orgán si právně relevantní údaje od orgánu státní správy lesů, který je určen zákonem č. 289/1995 Sb., o lesích, v platném znění, k soustředění údajů lesní hospodářské evidence neopatřil.

Ke znaleckému posudku R. P. žalobce uvádí, že byl pořízen pro jiný účel a byl vypracován ke dni 12. 12. 1999, tedy půl roku po období rozhodném ve věci a zakmenění uvádí pouze pro stojící porosty, v předmětných částech porostů, kde již byla těžba provedena, uvádí „holina“ (tj. zakmenění 0). Jde tedy podle žalobce o důkaz, který měl ve věci nulovou hodnotu.

K tvrzení stěžovatele ohledně nesprávného posouzení věci krajským soudem při rozhodování o tom, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 8 daň. ř., když odmítl důkazy podané žalobcem o stavu původních porostů a likvidaci 200 m² dřeva na místě samém, poukazuje žalobce především na jím předložené listiny: žádost o povolení těžby ze dne 3. 9. 1998 na pozemku p. č. 1994 k. ú. K., kde žalovaný uvádí, že na porostní mapě ve vyznačených místech je sníženo zakmenění pod 0,7 a nachází se tam malé holiny. Tento stav pak potvrzuje i vyjádření revírníka L., lesní správa V. K.: „*Uvedený stav odpovídá skutečnosti*“, kde toto vyjádření je uvedeno přímo na žádosti, s otiskem razítka Okresního úřadu ve Vsetíně „Došlo dne 7. 9. 1998“. Další listinou osvědčující, dle žalobce, tento fakt je žádost o povolení úmyslné mýtní těžby v lese na pozemku p. č. 1994 k. ú. K. ze dne 27. 10. 1998, kde žalobce uvádí snížené zakmenění pod 0,7 místy pod 0,4, a tento stav je osvědčen vyjádřením k žádosti L. s.p., ze dne 27. 10. 1998, kde je uvedeno že: „*uvedený stav lesa odpovídá skutečnosti*“. Žalobce tedy uvádí, že v daňovém řízení podal hodnověrný důkaz o stavu zakmenění předmětných porostů a závěr stěžovatele, že předmětné části porostů dosahovaly zakmenění 0,7, použitý při výpočtu množství vytěženého dřeva, není logický. Žalobce dále konstatuje, že se stěžovatel nesprávně nezabýval a nijak nehodnotil smlouvu o dílo ze dne 1. 2. 1999, uzavřenou mezi žalobcem jako objednatelem a J. V. jako zhotovitelem, stejně jako daňovým dokladem č. 3 zhotovitele J. V. ze dne 18. 4. 1999, kterými prokazoval skutečnost, že v předmětném porostu bylo ke spálení ponecháno a následně spáleno 200 m³ hmoty. Žalobce také nesouhlasí s tím, že stěžovatel nepřijal jako důkazy čestná prohlášení J. B., J. Š. a J. R..

Žalobce je toho názoru, že rozhodnutí krajského soudu jako celek i ve všech svých částech je rozhodnutím právně i věcně správným a i co do zdůvodnění závěrů řádně odůvodněným. Z těchto důvodů žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou svým rozsudkem zamítl a přiznal účastníkovi původního řízení náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť stěžovatel jednak namítá, že považuje právní závěr soudu o vadách řízení spočívajících v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu za meritorně nesprávný [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], jednak namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud ve svém rozsudku skutkové důvody svého právního závěru, na němž rozsudek spočívá, řádně nezduodnil [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 12. 2001, č. 1010000320, Finanční úřad ve Valašských Kloboukách (dále jen „finanční úřad“), vyměřil žalobci daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 1999 ve výši 380 480 Kč. Daň byla dodatečně vyměřena na základě Zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 12. 2001, č. j. 28081/00/306930/4082.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 14. 1. 2002 odvolání a žádal o snížení dodatečného platebního výměru na částku 88 864 Kč. V odvolání nesouhlasil s úpravou základu daně o 845 922 Kč, o kterou správce daně zvýšil základ daně z vytěženého dřeva na vlastních pozemcích, a dále s úpravou základu daně o částku 362 250 Kč, o kterou správce daně snížil ztrátu společnosti D. a I., v. o. s., kde podíl žalobce činí 50 %. Ve svém odvolání žalobce souhlasil s plochou vytěženého lesa, rozporuje však zakmenění vytěžené plochy. Namítal podjatost posudku ing. Křenka, se kterým se v minulosti dostal do sporu. Jako další hlavní důkaz stěžovatel použil znalecký posudek R. P. č. 01-151-00, který si nechal zpracovat sám žalobce při prodeji těchto lesů. Tomuto posudku žalobce vyčítá, že v něm uváděné zakmenění se týká pouze stojících lesních porostů a ne zakmenění porostů, které byly předmětem těžby v prosinci 1998 původním vlastníkem a z čehož vznikly holiny, neboť pokud by holiny vykazovaly zakmenění 0,8 a 0,7, těžby by mu nebyly schváleny, jelikož žádost o povolení mýtní těžby byla podávána právě z důvodu nízkého zakmenění, neboť les by při tomto zakmenění plnil svoji funkci lesa. Uvádí, že při podání jeho žádosti lesy vykazovaly zakmenění 0,5 a 0,4.

Stěžovatel toto odvolání rozhodnutím ze dne 15. 11. 2002, č. j. FŘ-110/2529/02-0107, zamítl. V odůvodnění uvedl, že znalec ing. K. není podjatý, protože spor, který s ním žalobce vedl, s vypracováním odborného posudku ohledně zjištění množství vytěžené dřevní hmoty nijak nesouvisí. Odmítl také žalobcem namítanou nepoužitelnost znaleckého posudku R. P. č. 01-151-00. Tento posudek si nechal vypracovat sám žalobce za účelem prodeje uvedeného lesa na k. ú. K. a je přílohou žalobcova přiznání k dani z převodu nemovitostí. Uvedl, že správce daně při stanovení množství vytěžené dřevní hmoty použil zakmenění 0,7 (z hodnot uvedených v posudku to nižší) a výměru holosečí 3, 4324 ha, ale od tohoto výsledku odečetl 364 m³, které byly vytěženy původním vlastníkem. Žalobcem uváděné zakmenění 0,4 a 0,5 nemá oporu v žádném ze dvou vypracovaných znaleckých posudků. Nesouhlasil též s tvrzením uvedeným žalobcem v odvolání, že v porostech bylo ponecháno cca 200 m³ dřeva ke spálení. Tento fakt nebyl ničím prokázán a uváděné množství se jeví jako účelové tak, aby konečný výsledek 620 m³ vytěžené dřevní hmoty souhlasil s údaji uvedenými v účetnictví

žalobce. Dále stěžovatel konstatoval, že v žalobcově žádosti o povolení mytní těžby zmíněné v odvolání se doslova uvádí: „...v těchto částech je sníženo zakmenění pod 0,7 a nachází se tam malé holiny...“. Není tedy pravdou, že údaje o zakmenění 0,5 a 0,4, jak žalobce uváděl ve svém odvolání, byly předmětem jeho žádosti o povolení těžby. Stěžovatel se ztotožnil s názorem správce daně, že žalobcem v průběhu daňové kontroly předkládané důkazy byly přizpůsobovány celkovému průběhu daňové kontroly. Žalobce podle stěžovatele nejprve rozporoval vytěžené množství dřeva, poté konstatoval chybu při skladové evidenci a nakonec změnil výpověď ohledně místa provedení prořezávek v porostech mladších 40-ti let. Všechna tato žalobcova tvrzení byla podle názoru stěžovatele v rozporu s informacemi poskytnutými odborným lesním hospodářem a nebyla prokázána, jak ukládá ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř.

Shora uvedené rozhodnutí napadl žalobce žalobou, ve které uvedl, že žalovaný neunesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 8 daň. ř., neboť svoje pochybnosti o správnosti rozhodných údajů uvedených žalobcem opírá o údaje právnické osoby, které nejsou v souladu s obecně závazným právním předpisem, a to zákonem o lesích, nejsou v souladu ani s údaji lesní hospodářské evidence a bylo prokázáno, že nejsou na těchto údajích ani založeny. Žalobce dále namítl, že posudek znalce ing. K. byl opatřen v rozporu se zákonem o znalcích a tlumočnících. Konstatuje také, že posudek znalce p. Psoty, který stěžovatel označuje za hlavní důkaz, nemá ve věci žádnou vypovídací hodnotu. Žalobce dále namítal, že se stěžovatel nijak nezabýval jím předloženými důkazy, a sice smlouvou o dílo ze dne 1. 2. 1999 uzavřenou mezi žalobcem jako objednatelem a J. V. jako zhotovitelem a s tím souvisejícím daňovým dokladem č. 3 zhotovitele J. V. ze dne 18. 4. 1999 a čestnými prohlášeními, kterými prokazoval, že v předmětném porostu bylo ke spálení ponecháno a následně spáleno 200 m³ hmoty.

Stěžovatel ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že vzhledem k tomu, že argumenty v předmětné žalobě jsou v podstatě totožné s námitkami uplatněnými v odvolacím řízení (rozdíl v množství vytěženého dřeva, který vznikl porovnáním žalobcem zaúčtovaných údajů o jeho těžbě a hodnot zjištěných správcem daně v průběhu daňové kontroly, a současně namítaná nesprávná skutková zjištění), a protože má žalovaný za to, že se s těmito námitkami vypořádal již v rámci odvolacího řízení, odkázal na své odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zároveň zásadní argumenty zopakoval.

Krajský soud kasační stížností napadaným rozsudkem rozhodnutí stěžovatele zrušil. V odůvodnění uvedl, že posoudil jako důvodnou námitku žalobce, že znalec ing. K. byl ve věci podjatý. Dále konstatoval, že sdělení společnosti L., ze kterého stěžovatel také vycházel, nelze přijmout jako důkaz, neboť vycházelo z odhadu. Krajský soud rovněž odmítl znalecký posudek ze dne 12. 12. 1999, a to s odůvodněním, že byl vypracován 6 měsíců po provedené těžbě a byl vypracován pro jiné účely. Rovněž vytkl žalovanému, že se v rozhodnutí nevypořádal s důkazy předloženými žalobcem, které měly osvědčit, že na předmětném porostu byl ponecháno a následně spáleno 200 m³ hmoty. Postup stěžovatele tak krajský soud zhodnotil jako postup provedený v rozporu s ustanovením § 2 odst. 3 daň. ř. a § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř.. Z výše uvedených důvodů krajský soud ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. rozhodnutí stěžovatele zrušil.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti z důvodu nedostatku odůvodnění [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996 sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Z odůvodnění pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz též v judikatuře Nejvyššího správního soudu: Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námítky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v duchu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Výše jmenované zásady krajský soud v některých částech odůvodnění svého rozhodnutí nedodržel.

Znalecký posudek p. R. P. byl pro stěžovatele klíčovým důkazem při jeho rozhodování a v odůvodnění svého rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě stěžovatel podrobně argumentuje, proč považuje tento důkaz v daném případě za relevantní. Pokud tento důkaz krajský soud odmítne jako nepoužitelný větou „...znalecký posudek byl prováděn dne 12. 12. 1999 tj. asi cca 6 měsíců po provedené těžbě, a byl vypracován pro jiné účely, a to ocenění pozemku“, přičemž nijak dále nevysvětlí, proč považoval obsáhlou a konkrétní argumentaci stěžovatele, která hovořila ve prospěch použitelnosti uvedeného posudku jako důkazu i přes časový odstup od těžby a jiný účel posudku, za nedůvodnou, nutno považovat jeho rozhodnutí v tomto bodě za nepřezkoumatelné.

Za dostačující naopak z hlediska přezkoumatelnosti rozhodnutí Nejvyšší správní soud považuje, pokud se krajský soud ztotožnil s námitkou žalobce, že žalovaný nepřihlédl k žalobcovým důkazům ohledně spalení 200 m³ dřevní hmoty, a dodal pouze, že „těmito důkazy se žalovaný ve svém rozhodnutí nezabýval a svůj postup, proč k nim nepřihlédl, neodůvodnil“. Právní názor krajského soudu se opírá o zásadu vyjádřenou již vícekrát zejména v judikatuře Ústavního soudu (viz např. jeho nálezy ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, zveřejněný pod č. 10 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního

soudu), že zásadám spravedlivého procesu nutno rozumět tak, že v řízení před soudem musí být dána účastníkovi tohoto řízení možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také – pokud jim nevyhoví – ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval, a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal; jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páté (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 Ústavy. Uvedené ústavní zásady vyplývající z práva na spravedlivý proces jsou použitelné nejen na řízení soudní, nýbrž i na řízení před správními orgány, čítaje v to i řízení daňové. Stěžovatel se v odůvodnění svého správního rozhodnutí s tím, proč žalobcem navržené důkazy neprovedl, nijak nevypořádal. Důkazy, které navrhoval žalobce, přitom podle jeho mínění měly prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení výše jeho daňové povinnosti (a sice, jaké množství dřevní hmoty bylo jako nepoužitelné na místě v lese spáleno, takže nemohlo být prodáno, a tedy nemohlo být zdrojem příjmu žalobce). Stěžovatel měl právo důkazy navržené stěžovatelem považovat za nevěrohodné, nepřípadné, nadbytečné nebo z jiných důvodů nepotřebné či irelevantní, avšak pokud k takovému závěru dospěl, měl jej ve vztahu ke každému jednotlivému žalobcem navrženému a stěžovatelem neakceptovanému důkazu přezkoumatelným způsobem odůvodnit. Krajský soud proto právem shledal v tomto ohledu rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným.

Odůvodnění, proč krajský soud rozhodl, že listinné důkazy, které použil správní orgán i stěžovatel při svém rozhodování, tj. sdělení L., nelze přijmout jako důkaz, shledal Nejvyšší správní soud z hlediska námitky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jako dostačující. Krajský soud tento svůj postoj odůvodnil mj. tím, že z obou těchto sdělení vyplývá, že údaje v nich obsažené ohledně těžby provedené žalobcem jsou stanoveny pouze odhadem a nejsou poskytnuty orgánem pověřeným správou lesů.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud také, z hlediska posuzované námitky nepřezkoumatelnosti, zákonu vyhovujícím způsobem zdůvodnil, proč považuje znalecký posudek ing. S. K. za podjatý, když mj. uvedl, že: *„zpracování odborného posudku ohledně zjištění vytěžené dřevní hmoty, když ve věci této těžby bylo výše uvedenou osobou jako úředníkem správního orgánu rozhodováno, je v rozporu s ustanovením § 11 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících“*. Toto tvrzení pak opřel o žalobcem uvedené listinné důkazy.

Část odůvodnění předmětného rozsudku, v níž soud konstatuje porušení § 2 odst. 3 daň. ř. a § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., ovšem svým rozsahem a obsahem nevyklučuje použití libovůle krajským soudem. Krajský soud cituje pouze povinnosti vyplývající z těchto ustanovení (jež svou textací jsou poměrně abstraktní a široké) a pak dodává: *„...což se podle názoru soudu v posuzované věci nestalo“*, aniž by odůvodnil, čím k tomuto porušení došlo. Proto je předmětné rozhodnutí také v tomto bodě nepřezkoumatelné. Krajský soud měl konkrétně uvést, k jakému konkrétnímu porušení uvedených ustanovení zákona došlo, a jednoznačně specifikovat konkrétní skutkové okolnosti a právní podstatu tohoto porušení.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud konstatuje, že z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníků (konkrétně žalovaného) v některých klíčových problémech projednávané věci a proč tuto argumentaci považuje za lichou, mylnou nebo vyvrácenou, a je tudíž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Za této situace proto nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla stran námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu důvodná.

Samotnou hmotněprávní podstatou věci, tedy ani dalšími námitkami stěžovatele, opírajícími se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl, neboť k tomu by bylo lze přistoupit teprve poté, co by výsledkem řízení před krajským soudem bylo jeho rozhodnutí přezkoumatelné z hlediska všech mezi účastníky sporných relevantních problémů.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na krajském soudu tedy nyní bude, aby řádně posoudil skutkovou a právní argumentaci účastníků v těch bodech, v nichž Nejvyšší správní soud shledal odůvodnění jeho rozsudku nepřezkoumatelným, a tuto argumentaci řádně zhodnotil. Jeden z přezkoumatelných důvodů rozsudku krajského soudu, pro nějž bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, spočívá ve – jak bylo výše uvedeno, zcela správném – závěru, že žalovaný nepřihlédl k žalobcovým důkazům ohledně spálení 200 m³ dřevní hmoty a těmito důkazy se ve svém rozhodnutí nezabýval a svůj postup, proč k nim nepřihlédl, neodůvodnil. Již pro toto žalobcem namítané pochybení nemůže tedy rozhodnutí stěžovatele za žádných okolností obstát, neboť nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí nemůže být ve správním soudnictví „dodatečně“ napravena vysvětlující meritorní právní argumentací soudu (správní soud by v takovém případě vybočil ze své přezkumné role a stal se další nalézací instancí v rámci daňového či správního řízení, což by znamenalo zásah do systému dělby moci mezi mocí soudní a mocí výkonou). Výsledkem další rozhodovací činnosti krajského soudu tedy nutně bude rozhodnutí, kterým bude rozhodnutí žalovaného zrušeno, a to přinejmenším pro tuto krajským soudem správně rozpoznanou vadu řízení před žalovaným; podle výsledku řízení před krajským soudem, tedy podle toho, jakým způsobem krajský soud vyhodnotí důkazy a argumentaci účastníků, ovšem mohou k tomuto důvodu pro zrušení rozhodnutí přibýt i důvody další. Takto – tedy v celém rozsahu přezkoumatelně – vysloveným právním názorem krajského soudu bude pak žalovaný teprve vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Jakkoli tedy ve výsledku (co do výroku) bylo rozhodnutí krajského soudu věcně správné, nepostačovalo v daném případě, aby Nejvyšší správní soud korigoval dílčí nesprávné závěry krajského soudu svým vlastním právním názorem, aniž by rozhodnutí krajského soudu zrušil. Takový postup by Nejvyšší správní soud mohl zvolit pouze v případě, že by závěry krajského soudu byly sice nesprávné, avšak přezkoumatelné; pokud však je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, byť jen v některé své části, nezbyvá než je zrušit (podrobněji k celé problematice viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, a rozsudek téhož soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 20/2004 - 51, oba publikovány na www.nssoud.cz).

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. ledna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu