

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci **žalobce S. B., spol. s r. o.**, zast. likvidátorem JUDr. J. N., proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 6. 2002, č. j. 7103/2001/FŘ/120, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 2004, č. j. 29 Ca 259/2002 - 33,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 2004, č. j. 29 Ca 259/2002 – 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku krajského soudu ze dne 15. 6. 2004, č. j. 29 Ca 259/2002-33, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 18. 6. 2002, č. j. 7103/2001/FŘ/120, pro vady řízení a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení uvedeného rozhodnutí, tvrdil, že v dané věci byl dán důvod pro obnovu řízení dle § 54 odst. 1 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neboť rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období roku 1997, vydané Finančním úřadem Brno IV dne 22. 2. 1999, č. j. 24578/99/291912/5299, bylo učiněno na základě podvrženého a zfalšovaného dokladu, kterým je podle tvrzení žalobce úřední záznam správce daně z 1. 10. 1998 o provedeném místním šetření – prohlídce plynových kotelen a výměníkových stanic. Jediným relevantním podkladem pro závěr, z jakých důkazních prostředků správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel, je pouze zpráva o daňové kontrole. V ní je uvedeno, že kontrolou bylo zjištěno, že předmětem nájmu, dle smlouvy o pronájmu domovních kotelen, výměníkových, bolerových a hydrofobních stanic, jež byla uzavřena

žalobcem s pronajímatelem Městem Brnem - Městskou částí Brno-Žabovřesky, není soubor nemovitého a movitého majetku, ale pouze movitého majetku, čímž není splněna podmínka podle § 28 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů), ve znění účinném pro projednávanou věc. Ve zprávě z daňové kontroly není uvedeno, z jakých důkazů správce daně prvého stupně vycházel a zda shora uvedený úřední záznam při své rozhodovací činnosti použil. Zda předmětem nájmu byly movité či i nemovité věci uvedl správce daně pouze, že vše bylo zjištěno na základě daňové kontroly. Kategorický závěr žalovaného, že úřední záznam neosvědčil jako důkaz, nemá oporu ve správním spisu. Chybí zde totiž uvedení toho, které z existujících důkazních prostředků se staly skutečně důkazem po provedeném důkazním řízení dle § 31 odst. 4 daňového řádu.

Soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že zodpovězení otázky, zda citovaný úřední záznam byl použit v rozhodovací činnosti v souvislosti s vydáním dodatečného platebního výměru, je podstatné rovněž pro zodpovězení otázky, zda byl dán důvod pro obnovu řízení či nikoliv. Jestliže však žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že úřední záznam nebyl prvostupňovým správcem daně k důkazu využit, pak se jedná o případ, kdy skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve správním spisu a proto podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. soud napadené rozhodnutí bez jednání zrušil.

Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a domáhá se zrušení napadeného rozhodnutí soudu. Poukázal na to, že je nesprávný závěr soudu vztahující se k rozsahu přezkoumání rozhodnutí, pokud žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně prvního stupně, kterým nebyla povolena obnova řízení ve smyslu § 54 daňového řádu. V takovém případě se totiž žalovaný může pohybovat v mezích, které mu § 54 a § 55 daňového řádu umožňuje. Soud však vzal nesprávně za základ pro svůj závěr zprávu o daňové kontrole a z ní dovozoval rozpor stavu skutkového a příslušného správního spisu a z něho dovodil vady řízení, pro které rozhodnutí zrušil. Krajský soud se vůbec nezabýval správností postupu žalovaného v případě přezkoumání rozhodnutí o nepovolení obnovy řízení, tedy zda byly či nebyly naplněny podmínky pro obnovu řízení, ale zabýval se pouze problematikou hodnocení důkazů, což není předmětem žalobou napadeného rozhodnutí. K úřednímu záznamu ze dne 1. 10. 1998, který žalobce označuje jako zfalšovaný či podvržený důkaz a který považuje za důvod pro povolení obnovy řízení, uvedl podrobně své důvody v žalobou napadeném rozhodnutí na str. 5 a 6. Úřední záznam nebyl podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru, správce daně vycházel z žalobcem předložených smluv o podnájmu uzavřených dne 25. 4. 1996 mezi žalobcem a Městem Brnem – Městskou částí Žabovřesky, vycházel rovněž ze žalobcova účetnictví. Na základě těchto důkazů bylo prokázáno, že nenastaly podmínky § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů a proto žalobce neměl právo předmět podnájmu odepisovat. Vlastní úřední záznam, v němž správce daně zachytil své zjištění stavu předmětu podnájmu ke dni 1. 10. 1998 nemohl v dané věci ničeho změnit, neboť nic nevypovídá o zákonných podmínkách pro odepisování majetku. Proto také nebyl uveden ve zprávě z kontroly jako důkaz a byl proto zařazen jako nepodstatný v jiné části správního spisu. Názor soudu, že „zodpovězení otázky, zda citovaný úřední záznam byl použit v rozhodovací činnosti v souvislosti s vydáním dodatečného platebního výměru, je dle soudu podstatné pro zodpovězení otázky, zda byl dán důvod pro obnovu řízení podle § 54 odst. 1 písm. d) daňového řádu“ je nesprávný. Žalovaný trvá na tom, že žalobcem uvedený důvod pro obnovu řízení nenastal, což také podrobně v napadeném rozhodnutí odůvodnil, skutková zjištění správce daně vycházejí ze správního spisu a nejsou s ním

v rozporu. Skutková zjištění jsou doložená a vyhodnocená z provedených důkazů, v daném případě byl dostačujícím způsobem závěr žalovaného odůvodněn. Z uvedených důvodů má žalovaný zato, že soud nesprávně posoudil právní otázku, ze které dovozuje nezákonnost rozsudku a vzhledem k nedostatečnému odůvodnění rozsudku má žalovaný zato, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. V závěru kasační stížnosti navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce k výzvě soudu podal ke kasační stížnosti vyjádření, kde zopakoval některé žalobní důvody, a kde pouze argumentoval nedostatečným dokazováním ve fázi dodatečného vyměření daně za příslušné zdaňovací období. Zopakoval, že průběh daňové kontroly byl nezákonný. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Své vyjádření ke kasační stížnosti žalobce doplnil podáním ze dne 3. 1. 2005, uvedl, že se soud v přezkumném řízení nezabýval otázkou platnosti dodatečných platebních výměrů a uvedl, že všechny platební daňové výměry i výměry na penále za roky 1995, 1996 a 1997 obsahují odkaz pouze na zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů a proto jsou neplatné. Rovněž rozhodnutí, které podepsal ředitel Finančního úřadu Brno IV je neplatné, neboť není jisté, zda byl pověřený k podepisování těchto výměrů. Současně navrhl, aby se soud zabýval i touto námitkou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V daném případě je předmětem sporu rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně prvého stupně, jímž byla zamítnuta žádost o povolení obnovy řízení podle § 54 daňového řádu.

Obnova řízení je jedním z mimořádných opravných prostředků, kterou však lze povolit nebo nařídit pouze tehdy, pokud původní řízení skončilo pravomocným rozhodnutím. Nutnou podmínkou však je, aby nastal některý z důvodů uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu. V taxativně uvedených důvodech obnovy řízení je vyjádřen její cíl, tedy umožnit nové rozhodnutí ve věci, pokud při původním rozhodování nebyly z určitých důvodů dostatečně objasněny všechny skutkové okolnosti. Žalobcem namítaný důvod uvedený v § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu předpokládá, že rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem. Může se tak jednat například kromě nepravdivých svědeckých vyjádření, nepravdivých znaleckých posudků či padělaných listin i o zmanipulovaný spisový materiál. Z dikce zákona je však zřejmé, že se rozhodnutí musí o takový důkaz opírat, tedy že má vliv na výrok rozhodnutí. Řízení se tedy neobnoví, pokud by sice takový podvržený či zfalšovaný důkaz existoval a byl shledán nepravdivým, ale neměl by na výrok rozhodnutí žádný vliv. Je tak na příslušném správním orgánu, který rozhoduje o návrhu na povolení obnovy řízení, aby rovněž posoudil, na jakých důkazech je napadené rozhodnutí postaveno a o které důkazy se opírá a zvážil, zda důkaz navrhovatelem označený, o němž bylo zjištěno, že je pořízen v rozporu se zákonem, měl vliv na výrok rozhodnutí či nikoliv.

V daném případě žalobce označil za onen podvržený doklad úřední záznam o místním šetření ze dne 1. 10. 1998, který pořídila pracovnice Finančního úřadu Brno IV. Jeho

obsahem, jak plyne ze správního spisu, je zjištění, že dané kotelny a výměníkové stanice umístěné v ulicích F. č. 1, č. 3/5, č. 7/9 a č. 11/13, dále pak Ch. 9, B. 17 a 32, J. 4 a 15, V. 110 a S. 2 jsou zabudovány ve sklepech jednotlivých domů a že jsou samostatně umístěny.

Na soudu v předcházejícím řízení tak bylo nalézt, zda citovaný úřední záznam byl jedním z důkazních prostředků, z něhož správce daně při dodatečném doměření daně za zdaňovací období roku 1997, vycházel nebo zda, za situace, že daň byla doměřena žalobci za použití důkazů (§ 31 odst. 1 až 4 a § 31 odst. 9 daňového řádu) byla spolehlivě stanovena za použití důkazů stávajících. Těmi důkazy bylo účetnictví žalobce a smlouvy o pronájmu, které předložil správci daně žalobce sám, přičemž zákonnými podmínkami, jimiž byl správce daně vázán při hodnocení nároku na odpisování majetku byl v daném případě § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro dané zdaňovací období.

Podle tohoto ustanovení může pronajatý hmotný majetek na základě písemné smlouvy s vlastníkem odpisovat nájemce po dobu trvání nájemní smlouvy, pokud předmětem této smlouvy je soubor zahrnující zároveň movité i nemovité věci využívané nájemcem pro zajištění příjmů po celé zdaňovací období jako celek.

Soud nevyložil, jakým způsobem může a zda vůbec může použití úředního záznamu, jímž byl zjišťován stav kotelen a výměníkových stanic v prostorách zmíněných domů ke dni 1. 10. 1998, změnit důkazní situaci ve věci neuznání odpisu. Jinými slovy, v jakých okolnostech soud spatřuje, že onen úřední záznam byl vzat za základ napadeného rozhodnutí. To vše za situace, kdy nárok na odpisování najatého majetku dle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů spočíval na neunesení důkazního břemene žalobcem ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu.

V napadeném rozhodnutí žalovaný vysvětlil, na jakých důkazních prostředcích svůj názor zbudoval, přičemž úřední záznam z místního šetření osvědčoval pouze stav předmětu nájmu ke dni 1. 10. 1998 a nebyl ani v napadeném rozhodnutí jako důkaz zmíněn. Bylo na soudu, aby vyložil, v čem se žalovaný, podle jeho názoru, mýlí. Soud však pouze ve velmi strohém odůvodnění sdělil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že úřední záznam nebyl při vyměření daně využit, a proto se jedná o případ, kdy skutkový stav, jež vzal žalovaný za základ rozhodnutí, nemá oporu ve správním spisu, aniž by vyložil, proč považuje zmíněný úřední záznam za základ rozhodnutí.

V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 3. 1. 2005 žalobce uvedl, že se soud v přezkumném řízení nezabýval otázkou platnosti dodatečných platebních výměrů a uvedl, že všechny platební daňové výměry i výměry na penále za roky 1995, 1996 a 1997 jsou neplatné.

V daném případě však nebyly předmětem přezkoumání soudu platební výměry a výměry na penále za uvedená zdaňovací období, která byla vydána Finančním úřadem Brno IV, ale rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí správce daně o nepovolení obnovy řízení. Z uvedeného důvodu je tato námitka zcela nerelevantní.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a proto k podané kasační stížnosti napadený rozsudek zrušil a věc

vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.);

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

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. března 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu