



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Internationales Immobilien-Institut GmbH**, se sídlem Albrechtstrasse 14, 806 36 Mnichov, Spolková republika Německo, zastoupeného JUDr. Danielem Weinholdem, Ph.D., advokátem se sídlem Karlovo nám. 10, 120 00 Praha 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 112 33 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2006, č. j. FŘ-17116/12/06, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2008, č. j. 7 Ca 30/2007 - 61,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2008, č. j. 7 Ca 30/2007 - 61, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 22. 11. 2006, č. j. FŘ-17116/12/06, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 14. 7. 2006, č. j. 218352/06/001531/1172, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 1 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 20. 12. 2004 do 31. 12. 2005 ve výši 3 152 500 Kč. Žalobce v odvolání tvrdil, že je investiční společností založenou podle práva Spolkové republiky Německo, která obhospodařuje podílové fondy, mimo jiné i fond iii-Pan European Property Fund PEP. Příjemcem příjmů organizační složky žalobce zřízené na území České republiky, které byly předmětem vydaného platebního výměru, pak měl být právě tento fond. Z tohoto důvodu se na příjmy organizační složky žalobce měla uplatit nižší sazba daně ve výši 5 % podle § 21 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a nikoliv obecná sazba daně ve výši 26 % podle § 21 odst. 1 téhož zákona. Žalovaný však dospěl k závěru, že žalobce svá tvrzení neprokázal.

Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji svým rozsudkem ze dne 30. 9. 2008, č. j. 7 Ca 30/2007 - 61, zamítl.

Ve včasné kasační stížnosti žalobce uvedl, že rozhodnutí žalovaného mělo být městským soudem především zrušeno pro nesrozumitelnost, neboť žalovaný ve svém rozhodnutí jednou tvrdí, že mu byly určité důkazní prostředky žalobcem předloženy, a podruhé uzavírá, že mu v tomto smyslu žádný důkazní prostředek předložen nebyl.

Žalobce dále vytýkal žalovanému porušení zásady součinnosti. Žalovaný posoudil většinu žalobcem předložených důkazů jako nerelevantní, aniž by žalobci bylo umožněno se k nedostatku relevance před vydáním napadeného rozhodnutí žalovaného vyjádřit. Žalovaný si rovněž sám v odvolacím řízení opatřil některé důkazy, ale neumožnil žalobci se k nim vyjádřit. Žalobce dále v odvolání navrhl důkaz prohlášením o skutečném vlastnictví příjmů ohledně podílového fondu iii-Pan European Property Fund PEP, avšak administrativní chybou zaslal žalovanému prohlášení, které se týkalo jiných nemovitostí a jiného podílového fondu. Žalovaný však žalobce nevyzval k odstranění rozporů a uzavřel, že žalobce zmiňovaný důkazní prostředek nepředložil, takový postup shledává žalobce nepřiměřeně formalistickým a porušujícím zásadu součinnosti, k čemuž odkazuje na ustanovení několika procesních předpisů, na judikaturu Vrchního soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu. Podotýká, že žalovaný v této souvislosti opominul zásadní rozlišování mezi navržením, předložením a provedením důkazního prostředku.

Žalobce považuje za konsternující, že žalovaný prohlášení o tom, že podílový fond iii-Pan European Property Fund PEP je vlastníkem příjmů vyplácených mu prostřednictvím české organizační složky žalobce, ani neviděl, a přitom uzavřel, že tento důkazní prostředek by sám o sobě nemohl být považován za důkazní prostředek, který by mohl prokázat oprávněnost uplatnění sazby daně ve výši 5 %. V předmětném dokumentu je podle žalobce výše zmíněná skutečnost výslovně uvedena a navíc závěr o nedostatečnosti důkazu nelze učinit tam, kde orgán hodnotící důkazy takový důkaz vůbec neprovedl, resp. neměl k dispozici. Podle žalobce nemůže správní orgán předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, jestliže je neprovedl, k čemuž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 6 Afs 26/2004 - 41. Žalobci není zřejmé, proč by jím vypracované prohlášení a priori bylo důkazem nedostatečným, a naproti tomu dokumenty z účetnictví podílového fondu vedeného žalobcem by již způsobily důkazem byly, jak naznačuje městský soud.

Podle žalobce městský soud pominul výše uvedené nedostatky rozhodnutí žalovaného a rovněž nerozlišil mezi žalobcem navrženým důkazem a žalobcem předloženým důkazním prostředkem. Navíc zjevně místo vlastní úvahy o provádění důkazů pouze přejal závěry žalovaného. Žalobce rovněž městskému soudu navrhl k provedení řadu dalších listinných důkazů, avšak městský soud žádnou z listin k důkazu neprovedl, čímž řízení zatížil vadou, v jejímž důsledku bylo vydáno nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Žalobce v této souvislosti poukazuje na § 157 odst. 2 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2005, sp. zn. 29 Odo 817/2003. Podle žalobce sice soud není povinen provést všechny navržené důkazy, ale rozhodne-li se nějaký důkaz neprovést, musí tuto skutečnost v rozhodnutí dostatečně odůvodnit.

Ze všech těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se v poskytnuté lhůtě ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal napadený rozsudek z hlediska důvodů obsažených v § 109 odst. 3 s. ř. s., podle nějž Nejvyšší správní soud není vázán důvody kasační stížnosti, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. K přezkumu těchto důvodů je tedy Nejvyšší správní soud povinen z moci úřední.

Jednou ze základních zásad soudního řízení správního je rozhodování na základě spolehlivě zjištěného skutkového stavu. Ve správním soudnictví nachází tato zásada odraz v tom, že rozhodnutí soudu vychází ze správního spisu, z podání stran a případně z dalších důkazů provedených při ústním jednání před soudem. Ze soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 7. 5. 2007 vyzval městský soud žalovaného k písemnému vyjádření k žalobě a k zaslání spisového materiálu. Následně dne 11. 7. 2007 bylo soudu doručeno vyjádření žalovaného s přílohami. Obsah těchto příloh uvedl žalovaný na poslední straně svého vyjádření k žalobě (č. l. 54); jednalo se o předkládací zprávu Finančního úřadu, platební výměr, odvolání proti platebnímu výměru, rozhodnutí o odvolání, daňové přiznání bez podpisu oprávněné osoby, výzvu k odstranění vad podání, odpověď na výzvu, daňové přiznání s podpisem oprávněné osoby a výpis z katastru nemovitostí. Podáním doručeným soudu dne 2. 11. 2007 zaslal žalovaný soudu doplnění spisového materiálu ve formě výzvy Finančního úřadu a odpovědi České národní Banky na tuto výzvu. Žádné další materiály žalovaný soudu neposkytl a krajský soud žalovaného k doplnění správního spisu nevyzval. Ve věci se nekonalo ústní jednání, na kterém by mohlo dojít k předání dalšího spisového materiálu.

V daném případě je sporné, zda se žalobci podařilo v daňovém řízení prokázat, že vlastníkem příjmů české organizační složky žalobce je podílový fond iii-Pan European Property Fund PEP. Žalobce v této souvislosti předložil v daňovém řízení několik důkazů, které žalovaný hodnotil. Jednalo se o porovnání vybraných podstatných právních charakteristik německého nemovitostního a českého nemovitostního fondu zpracované společností Weinhold Legal, v. o. s.; dále o potvrzení Finančního úřadu pro korporace v Mnichově o daňovém domicilu žalobce; prohlášení o skutečném vlastnictví příjmu fondu iii-Pan European Property Fund PEP (místo tohoto dokumentu však žalobce předložil žalovanému dokument jiný); a konečně potvrzení Finančního úřadu pro korporace v Mnichově o daňovém domicilu fondu iii-Pan European Property Fund PEP. Žádný z těchto dokumentů nebyl součástí správního spisu, který byl městskému soudu předložen. Nejvyššímu správnímu soudu pak není zřejmé, na základě jakých skutečností městský soud dospěl k závěru, že žalobce svá tvrzení neprokázal, když žalobcem předložené důkazní prostředky v daňovém řízení neměl k dispozici (kromě porovnání provedeného společností Weinhold Legal, v. o. s., které bylo v kopii poskytnuto soudu společně s dalšími přílohami žalobce) a nemohl je tedy vůbec hodnotit. Zdejší soud zdůrazňuje, že při přezkumu správních rozhodnutí soudem není přípustné vycházet resp. spoléhat se jen na skutkový stav popsany žalovaným v napadeném rozhodnutí žalovaného (jak zřejmě v této věci učinil městský soud). Za situace, kdy městský soud nekonfrontoval rozhodnutí žalovaného se správním spisem (s důkazními prostředky, na nichž žalovaný své rozhodnutí založil), neprovedl vůbec přezkum rozhodnutí správního orgánu, jak mu je uloženo § 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Pokud si tedy soud neopatřil úplný správní spis a podklady pro své rozhodnutí čerpal jen z

tvrzení žalovaného či žalobce, trpí řízení před ním vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), k jejímuž přezkumu je Nejvyšší správní soud povinen z moci úřední.

Žalobce v kasační stížnosti dále namítal i vady v řízení před městským soudem; konkrétně, že se městský soud nevypořádal s žalobcem navrženými důkazními prostředky. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. má soud bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo je však nezabavuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS). Povinnost soudu odůvodnit neprovedení navržených důkazů ostatně zastává už nejranější judikatura Ústavního soudu. Pro ilustraci lze uvést část nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, publikovaného pod č. 10/1994 Sb. n.u. ÚS: „[z]ákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu) vyplývajícímu z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1) nutno rozumět tak, že ve spojení s obecným procesním předpisem v řízení před obecným soudem musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) 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, 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 (§ 153 odst. 1, § 157 odst. 2 o. s. ř.); 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 páte (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 úst. zákona č. 1/1993 Sb. ČR. Takzvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle § 132 o. s. ř. (podle zásady volného hodnocení důkazů) nezabýval, proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí (§ 221 odst. 1 lit. c/, § 243b odst. 1 al. 2 o. s. ř.), ale současně též jeho protiústavnost (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 95, odst. 1 úst. zákona č. 1/1993 Sb. ČR).“

V projednávaném případě navrhl žalobce v žalobě celou řadu důkazů (zprávy auditora, účetní závěrky, výpis z evidence majetku – vše společně s úředními překlady); městský soud tyto důkazy neprovedl, aniž by v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, proč zvolil tento postup. V souladu s výše zmíněnou judikaturou je proto rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, čímž je dán kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se za této situace musel dále zabývat tím, zda je povinen odpovědět i na další námitky žalobce uplatněné v kasační stížnosti. Při řešení této otázky aplikoval Nejvyšší správní soud usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, www.nssoud.cz. V tomto usnesení rozšířený senát vyslovil, že „krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat

se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude). Pokud se však s ohledem na dosavadní výsledky řízení, povahu věci či z jiných důvodů stávají v důsledku zrušovacího rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost některé skutkové a právní otázky (a k nim směřující žalobní či stížní námitky) bezpředmětnými, není nutno se jimi zabývat; postačí toliko zdůvodnit, proč je má soud v daném řízení nadále za bezpředmětné“. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že na další kasační námitky žalobce v této fázi řízení odpovědět nemůže, neboť jejich řešení je spojeno s posouzením nepředložených částí správního spisu. V tomto ohledu neobsahuje napadený rozsudek městského soudu oddělitelnou část, kterou by bylo lze ve smyslu názoru rozšířeného senátu přezkoumat.

Nejvyšší správní soud tedy zrušil napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude městský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. srpna 2009

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu