



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Ing. M. P.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2015, č. j. 30 Af 91/2011 – 164,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se Odvolací finanční ředitelství domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2015, č. j. 30 Af 91/2011 – 164, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 21. 12. 2015, č. j. 30 Af 91/2011 – 164, (dále též „rozsudek krajského soudu“), zrušil žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 3. 2011, č. j. 2244/11-1102-709598, kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu ve Znojmě (dále také „správce daně“) ze dne 17. 6. 2010, č. j. 97371/10/346916703065, na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007 tak, že dodatečně doměřená daň ve výši 782.112 Kč a penále ve výši 156.422 Kč, tj. na celkem 938.534 Kč byla změněna na daň ve výši 338.112 Kč a penále ve výši 67.662 Kč, tj. na celkem 405.734 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nejprve přdestřel skutkové okolnosti předcházející stanovení daně žalobci a vyjádření účastníků řízení (včetně jejich doplnění) a zdůraznil, že rozhoduje v této věci již podruhé. Je tomu tak proto, že předchozí zamítavý rozsudek krajského soudu ze dne 17. 5. 2013, č. j. 30 Af 91/2011 - 111, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2014, č. j. 7 Afs 60/2013 - 29, pro vady řízení, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. Vady řízení spočívaly v tom, že krajský soud neprovedl důkazy, které žalobce připojil ke své žalobě a jejichž provedení se marně před správním soudem domáhal. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že krajský soud pochybil, když dovodil, že se jedná o důkazy, jež mohl žalobce uplatnit již ve správním řízení, a které proto již provádět nelze. Tento postup krajského soudu byl v hrubém rozporu s principem plné jurisdikce, a proto kasační soud tomuto soudu uložil, aby nejprve uvážil, které z navržených důkazů provede a které nikoliv. Hlavním kritériem této úvahy tak měla být nadbytečnost či irelevantnost navržených důkazů pro zjištění skutkového stavu věci. Krajský soud byl při tom povinen i zvážit, jaký rozsah dokazování bude v projednávané věci třeba, aby nenahrazoval doplňováním dokazování činnost správního orgánu.

Při jednání krajského soudu vyšlo najevo, že k doměření daně ze strany správce daně došlo pro fiktivnost prověřovaného prodeje akcií. Odvolací správní orgán své rozhodnutí vybudoval výlučně na závěru, že žalobce neprokázal nabytí předmětných akcií od S. B. a ani to, že žalobcovy příjmy jsou příjmy, které mu plynou z hospodářských aktivit s cennými papíry. Z podání žalobce soud dovodil, že pokud by bylo na tomto základě vybudováno i rozhodnutí prvostupňové, prokazoval by rozhodné okolnosti již před správcem daně nebo v odvolacím řízení. Žalobce tedy správnímu soudu přdestřel, že spornou otázku, která nebyla předmětem dokazování v odvolacím řízení, může prokázat zejména tím, že akcie nakoupil, zaplatil za ně, držel je a po dobu jejich držby vykonával i akcionářská práva [popřípadě prohlášením emitenta – společnosti CENTOS, a.s. (dále jen „CENTOS“), že byl akcionářem v rozhodné době a v níž vykonával i práva akcionáře]. Rozhodné okolnosti bylo možno prokázat rubropisem na akcii, který dokumentuje původního vlastníka i toho, komu byla akcie prodána a předložením kupní smlouvy, včetně dokladů o přijetí peněz. K návrhu žalobce krajský soud provedl navržené důkazy [výroční zprávy za roky 2004 a 2005, zápis z jednání představenstva, výpisy z knihy akcionářů, kopie původní a nové akcie č. 150, zpráva o průběhu ekonomické stabilizace ze dne 28. 12. 2004, vše se týkající společnosti CENTOS, zpráva o daňové kontrole u Mgr. T. č. j. 51761/12/291933701494, překlad cizojazyčné listiny (kvitance) o zaplacení částky S. B., listiny a výpisy z účtu společnosti NOVOTOS, vztahující se k nákupu a platbám za akcie CENTOSU]. Pro nadbytečnost naopak krajský soud zamítl důkazní návrhy týkající se písemností označených jako seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ze dne 5. 3. 2012, které měly prokázat neexistenci propojení žalobce se společností INEXA a Pel Strapping Systems.

Po doplnění dokazování a vyhodnocení provedených důkazů před správním soudem, dospěl krajský soud k názoru, že žalobce sporné akcie držel ve své moci déle než 6 měsíců (v období mezi 31. 12. 2004 a 31. 12. 2005), což je doba delší, než vyžadovalo ust. § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) – tj. delší dobu než 6 měsíců. Stejně tak dospěl k závěru, že po tuto dobu žalobce vykonával i akcionářská práva.

pokračování

Z provedených listinných důkazů naopak vyplynulo, že v předmětné době docházelo k platbám společnosti NOVOTOS žalobci, které byly již tehdy výslovně označeny jako platby za konkrétní akcie společnosti CENTOS. Ostatně o možnosti akceptace těchto důkazů pro daňové řízení svědčí i výsledek daňové kontroly u Mgr. T. za zdaňovací období roku 2008 a 2009 zachycený v provedené Zprávě o daňové kontrole ze dne 29. 2. 2012, č. j. 51761/12/291933701494. Finanční úřad Brno IV. na základě shodných podkladů nepřistoupil k doměření daňové povinnosti Mgr. T., neboť tyto podklady považoval za průkazné (podstata transakcí byla v podstatě totožná). Vzhledem ke komplexnosti všech provedených důkazů naopak správní soud neshledal opodstatněným tvrzení žalovaného, že výpisy z knih akcionářů se mu jeví jako nevěrohodné a účelové.

Ve vztahu k možné současné existenci akcií společnosti CENTOS s totožným pořadovým číslem 150 (jedné z 1. 1. 2000 a druhé z 21. 10. 2004) správní soud zjistil, že společnost CENTOS vyrozuměla společnost Waldfiertel Sparkasse o zvýšení základního kapitálu společnosti, upsání nových akcií a o vydání nové emise akcií. Podle krajského soudu bez ohledu na to, zda byla nová emise akcií a obchodování s nimi v rozporu se zástavní smlouvou, a že původně emitované akcie byly v držení společnosti Waldfiertel Sparkasse, aniž by byly vyměněny za akcie nově vydané, nelze vyloučit, že transakce tvrzené žalobcem, tedy prodej akcií č. 61 - 90 společnosti NOVOTOS, formálně mohly proběhnout. To, že společnost Waldfiertel Sparkasse jako zástavní věřitel nedala souhlas k obchodování s novou emisí zastavených akcií, které ji navíc nebyly fyzicky předány a vyměněny za akcie původní (aniž by tyto byly prohlášeny za neplatné) vyvolává pochybnosti o tomto obchodu, neboť ukazuje na to, že se mohlo jednat pouze o účelovou a fiktivní transakci mající za cíl snížení daňové povinnosti žalobce. Byť toto zjištění samozřejmě zapadá do řetězce ostatních podezřelých okolností případu, nelze tvrdit, a to zejména s ohledem na další soudem provedené důkazy, že žalobcem tvrzený prodej těchto akcií vůbec neproběhl, a že ho žalobce vůbec neprokázal. Ani v tomto směru proto neobstojí právní závěry žalovaného. Zvláště pak, když ani jedna ze stran skutečnost, že došlo k převodu nových akcií za současné existence akcií původních, nijak nezpochybnila. Nelze ani odhlédnout od toho, že zastavené akcie tvořily jen menší část celkového počtu posuzovaných akcií. Krajský soud nemohl ani pominout důkaz předloženou kvitancí, byť jí na věrohodnosti nepřidává její opožděné předložení (žalobce jej neměl přímo u sebe, ale měla jej obchodní ředitelka CENTOSU), ani to, že v ní nebyl specifikován počet akcií, že byla opatřena nečitelným podpisem a potvrzovaná částka nebyla uhrazena naráz.

Krajský soud proto uzavřel, že provedené důkazy prokazují tvrzení žalobce o nákupu akcií od S. B. v roce 2004 a jejich prodej v roce 2006, resp. 2007. Přestože o jednotlivých důkazech existují pochybnosti, má krajský soud za to, že uvedené důkazy žalobce, podpořené zápisem z jednání představenstva společnosti CENTOS ze dne 20. 12. 2004 ve svém souhrnu představují ucelený obraz o žalobcem tvrzených transakcích s předmětnými akciemi. Tedy, že formálně právně proběhly, a to i bez přesného data nákupu a prokázání úhrady jednotlivých splátek. Pokud pak mezi prokazatelným nákupem a prodejem sporných akcií uplynula doba delší než 6 měsíců, musel správní soud konstatovat, že časový test pro osvobození příjmů z prodeje sporných akcií byl doložen a prokázán.

Byl tak vyvrácen závěr žalovaného, na kterém bylo postaveno jeho rozhodnutí. Tento správní orgán své rozhodnutí založil na premise, že žalobce neprokázal svá tvrzení o nákupu uvedených akcií. Za tohoto stavu se nemohl krajský soud zabývat ani relevancí zjištění správce daně o zneužití práva žalobcem a fiktivností a účelovostí tvrzených a doložených transakcí. Ty byly po formální stránce dostatečně prokázány. Jelikož krajským soudem doplněný skutkový stav věci neodpovídá skutkovému stavu zjištěnému žalovaným a neumožňuje převzít závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem, musel krajský soud zrušit napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátit tomuto správnímu orgánu k dalšímu řízení. Bude pak na něm, aby při novém rozhodování posoudil, zda obстоjí právní názor, na němž měl své rozhodnutí vybudovat správce daně.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo žalované Odvolací finanční ředitelství jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou opřelo o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především namítl, že krajský soud nesprávně vyhodnotil skutkový stav věci, když jeho skutkovým závěrům neodpovídá doplněné dokazování ani výsledky dokazování v řízení před správními orgány. Na uvedeném nic nemění ani správním soudem poukazovaný princip plné jurisdikce. Je tomu tak proto, že současná judikatura směřuje spíše opačným směrem, než jakým správní soud postupoval, tj. nepřipustit takové důkazy, které mohly být uplatněny již ve správním řízení, což se nestalo. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí měla být rozhodnou otázkou, zda žalobce prokázal nabytí a držbu sporných akcií po celou zákonem stanovenou dobu. Toto však žalobce ve správním řízení neprokázal. Nelze proto opodstatněně přičítat k tíži žalovaného správního orgánu nečinnost žalobce ve správním řízení a nahrazovat činnost správního orgánu prováděním rozsáhlého dokazování před správním soudem takovými důkazy, které mohl navrhnout již ve správním řízení. Takový postup je překročením principu plné jurisdikce.

Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení, etc. Má za to, že ani v projednávané věci nemůže žalobce svoji liknavost v daňovém řízení zhojit v řízení před správním soudem. Opačný postup zpochybňuje samotnou podstatu správního soudnictví. V projednávané věci správce daně nepožadoval po žalobci nic jiného než to, aby prokázal vlastní daňově relevantní tvrzení. Žalobce však svá tvrzení neprokázal, ač k tomu byl opakovaně vyzýván, což vyplývá ze správního spisu. Krajský soud tak nesprávně po právní stránce posoudil otázku unesení důkazního břemene žalovaným.

Krajský soud postupoval nesprávně i při plnění pokynu Nejvyššího správního soudu obsaženého ve zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 60/2013 - 29, který mu vytkl, že neprovedl důkaz k žalobě přiloženými listinami – výpisy z knihy akcionářů firmy CENTOS. Tento důkaz (nyní již krajským soudem provedený) ovšem nebyl totožný s důkazy, které byly předloženy správci daně v průběhu kontroly. Tam předložil žalobce toliko písemnost ze dne 30. 4. 2009 se stejným označením, která ovšem nebyla výpisem z evidence akcionářů, ale byla pouze aktuálním výpisem akcionářů. Tehdejší zástupce žalobce v průběhu daňové kontroly nadto opakovaně prohlašoval, že obchodní společnost

pokračování

CENTOS historické zápisy v knize akcionářů nevede. K žalobě tedy byly předloženy „nové“ důkazní prostředky, které nebyly předloženy ani během kontroly ani během odvolacího řízení. Nejedná se proto ani o opakování, ani o doplnění důkazů provedených správním orgánem. Tím došlo k překročení mezí ust. § 75 a ust. § 77 s. ř. s. Žalobce měl při tom v daňovém řízení dostatek možností využít všech dostupných prostředků k ochraně svých práv.

Stěžovatel v závěru své kasační stížnosti přestírá skutkové okolnosti a důvody, které vedly správní orgán k závěru o tom, že žalobce neprokázal své tvrzení o nabytí akcií od S. B. a že neprokázal ani úhradu těchto akcií jmenované osobě. Obdobně zde přestírá i úvahy, které vedly správní orgán k závěru, že žalobce nemohl disponovat (prodat) s akciemi č. 61-90, neboť byl smluvně zavázán nepřevést tyto akcie bez předchozího souhlasu zástavního věřitele – společnosti Waldviertel Sparkasse von 1842 s pobočkou v Jindřichově Hradci. Zásadně ale poukazuje na původní závěry krajského soudu, které tento soud vyslovil v rozsudku ze dne 17. 5. 2013, č. j. 30 Af 91/2011 - 111, spočívající v tom, že žalobce věrohodným způsobem neprokázal, že jím deklarované příjmy ve výši 2.100.000 Kč jsou skutečně příjmy z prodeje cenných papírů osvobozené od daně dle ust. § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, a že správci daně (žalovanému) nelze vyčítat nezjištění skutkového stavu věci dostatečným způsobem nebo zneužití zásady volného hodnocení důkazů.

Žalobce považuje kasační stížnost žalovaného za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Jde-li o samotný obsah kasační stížnosti, resp. výtky vůči závěrům krajského soudu, nechápe jejich smysl a účel. Stěžovatel ve skutečnosti vytýká krajskému soudu to, že se řídil závazným právním názorem obsaženým v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci. Krajský soud přesně provedl jen to, co mu kasační soud uložil. Krajský soud vzal na vědomí, že žalovaný doměřil daň žalobci z jiného právního důvodu než správce daně, čímž fakticky znemožnil žalobci prokazovat nyní (podle žalovaného) rozhodné skutečnosti (pokud neměl správce daně pochyby o fakticitě transakcí s akciemi, bylo nadbytečné tuto „nespornou skutečnost“ dále dokazovat v odvolacím řízení). Z tohoto důvodu (i podle pokynu kasačního soudu) posoudil, zda přistoupí k doplnění dokazování a uvážil, které důkazy provede a které nikoliv. Za tohoto stavu věci je podaná kasační stížnost neopodstatněná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podává z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu.

Jde-li o vytýkanou nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o vlastnost rozhodnutí správního soudu, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti. K posouzení této vady řízení musel Nejvyšší správní soud přistoupit přednostně. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se

nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný nebo byl-li by založen na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Rozhodující správní soud není přitom limitován dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. či § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat především vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednatelského a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: *„Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.“*

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“*. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: *„Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“*. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na

pokračování

www.nssoud.cz, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, že „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 ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že obsah odůvodnění rozhodnutí správního soudu v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči tomuto rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Tak tomu ale v projednávané věci není.

Napadený rozsudek krajského soudu je v uvedeném směru a rozsahu plně přezkoumatelný. Je z něj patrné, že správní soud posoudil zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí skrze uplatněné žalobní námitky obsažené v podané žalobě ze dne 2. 6. 2011, a že tento soud při svém rozhodování nevyšel jen ze skutkového stavu zjištěného žalovaným, ale ze skutkového stavu, který zde byl v době rozhodování žalovaného, jež byl doplněn i dokazováním před správním soudem (str. 8 odst. 4 a násl. rozsudku). V tomto rozsudku jsou též uvedeny i důvody, pro které správní soud přistoupil k doplnění dokazování v řízení před soudem. Odůvodnění soudního rozhodnutí obsahuje ozřejmění všech rozhodných skutečností, z nichž mohou účastníci řízení seznat důvodnost žalobních výhrad proti napadenému rozhodnutí, které vedly k jeho zrušení a vrácení věci k dalšímu řízení. Vyslovený názor krajského soudu není proto nepřezkoumatelný, ale je nadto, jak bude uvedeno níže, i věcně správný. Nelze tudíž přisvědčit blíže neodůvodněné námitce žalovaného o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti napadá i věcnou nesprávnost rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a namítá, že správní soud přistoupil k doplnění

dokazování přesto, že žalobce v řízení před soudem předkládal zcela nové důkazy dříve neuplatněné. V důsledku této vady řízení potom správní soud ve skutečnosti neopakoval ani nedoplňoval důkazy provedené správním orgánem, ale prováděl zcela nové dokazování, které mu nepřisluší. Svým postupem tak krajský soud porušil nejen ust. § 75 s. ř. s. a ust. § 77 s. ř. s., ale také překročil závazný pokyn Nejvyššího správního soudu vyplývající z jeho předchozího zrušujícího rozsudku (č. j. 7 Afs 60/2013 – 29). Skutkové závěry krajského soudu tak z tohoto důvodu nemají oporu v řízení před správními orgány. Závěrem pak stěžovatel předesílá okolnosti a důvody, které jej vedly k závěru o neprokázání nabytí a úhrady akcií od S. B. a o nemožnosti žalobce disponovat s akciemi č. 61-90, opírajíc se o závěry rozsudku krajského soudu ze dne 17. 5. 2013, č. j. 30 Af 91/2011 - 111.

Rozsudek krajského soudu není nezákonný.

Podle ust. § 77 odst. 1 s. ř. s. dokazování provádí soud při jednání.

Podle ust. § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

Podle ust. § 110 odst. 4 s. ř. s. 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.

Zrušujícím rozsudkem ze dne 17. 4. 2014, č. j. 7 Afs 60/2013 – 29, Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud k tomu, aby v dalším řízení rozhodl, které z v žalobě navržených důkazů provede a které nikoli, přičemž hlavním kritériem pro jeho rozhodnutí bude nadbytečnost či irelevantnost provedení takových důkazů pro zjištění skutkového stavu věci. Přitom je povinen zvážit rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.

Z rozhodnutí ze dne 17. 6. 2010, č. j. 97371/10/346916703065, vyplývá, že tímto dodatečným platebním výměrem stanovil správce daně žalobci dodatečně daň ve výši 782.112 Kč a penále ve výši 156.422 Kč, tj. celkem 938.534 Kč. Současně z odůvodnění tohoto rozhodnutí ve spojení s přecházejícími úkony – provedenou daňovou kontrolou, zprávou o této kontrole (str. 7 a násl., str. 12 odst. 7 a násl.) a protokolem o jejím projednání – jednoznačně vyplývá, že ke stanovení této daně přistoupil správce daně proto, že považoval veškeré úkony prováděné Ing. P., týkající se nákupů a prodeje akcií společnosti CENTOS, a.s. prostřednictvím společnosti INEXA sice za prokázané, ale na druhé straně i za neplatné úkony podle ust. § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v tehdy účinném znění. Neplatnost realizovaných transakcí dovozoval správce daně z toho důvodu, že tyto úkony svým účelem obcházely zákon o daních z příjmů a přičily se i dobrým mravům. Žalobce podle správce daně tedy stavem formálně právním - doloženými, objasněnými a prokázanými obchodními operacemi - zastíral stav faktický, kterým mělo být obcházení zákona o daních z příjmů, odčerpávání disponibilních finančních prostředků a majetku ze společnosti CENTOS, TOS ZNOJMO a NOVOTOS

pokračování

bez toho, aby tyto hodnoty byly řádně zdaněny, tedy získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Správce daně tedy nepostavil své rozhodnutí na premise neunesení důkazního břemene o faktické realizaci dokládáných skutečností (nákupu akcií a provedených úhradách), ale na úvaze, že šlo o úkony zastírající skutečný stav věci. V důsledku tohoto stěžejního právního názoru o neplatnosti úkonů žalobce a jejich skutečném charakteru vyslovil závěr, že žalobcovy příjmy nelze kvalifikovat jako příjmy z prodeje cenných papírů, ale jako jiné příjmy ve smyslu ust. § 10 zákona o daních z příjmů.

Oproti tomu z rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (např. str. 16 první odstavce a násl.), kterým byla změněna výše doměřené daně i penále stanovená žalobci (na částku 338.112 Kč a částku 67.662 Kč), a z jeho odvolacího spisu vyplývá, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vybudováno výhradně na úvaze o neunesení důkazního břemene žalobcem, resp. neprokázání fakticity realizovaných obchodních transakcí žalobcem (žalobce neprokázal nákup, prodej ani realizaci úhrad kupní ceny sporných akcií). A to vše bez toho, aby se stěžovatelem v odvolacím řízení před rozhodnutím projednal změnu právní kvalifikace (důvodů), které jej k dodatečnému vyměření daně žalobci vedly, a umožnil mu tak případně v odvolacím řízení prokázat stěžovatelem dovozované rozhodné skutečnosti.

Je mimo jakoukoliv pochybnost a zcela logické, že pokud správce daně neměl výhrady k fakticitě realizovaných obchodních transakcí (vzal je za realizovanou), nebylo třeba, aby žalobce k prokázání téhož (nákup, prodej a realizace úhrad kupní ceny sporných akcií) předkládal další a další důkazy i v odvolacím řízení, jak by tomu jistě bylo za situace, pokud by naopak správce daně vybuchoval své rozhodnutí výlučně na závěru, který vzal za svůj odvolací správní orgán. S ohledem na uvedené je proto nesporné, že tímto svým procesním postupem žalovaný, resp. jeho právní předchůdce – Finanční ředitelství v Brně neumožnilo žalobci, aby již v řízení před správními orgány (v odvolacím řízení) vyvrátil rozhodné úvahy odvolacího správního orgánu o tom, že nakoupil, prodal a po zákonem dovozovanou dobu tyto akcie držel, resp. že tyto rozhodné skutečnosti neprokázal a neunesl tak důkazní břemeno, které na něm podle žalovaného mělo váznout.

Byly to právě i tyto důvody, které vedly Nejvyšší správní soud při rozhodování ve věci sp. zn. 7 Afs 60/2013 dne 17. 4. 2014 k tomu, aby uložil krajskému soudu povinnost posuzovat nadbytečnost a relevanci žalobcem navrhovaných důkazů. Při úvaze o provedení důkazů žalobce byl krajský soud povinen přihlédnout i k tomu, zda bylo žalobci ve správním řízení umožněno prokázat pochybnosti správního orgánu (zde bývalého Finančního ředitelství v Brně) o faktické dispozici žalobce se spornými akciemi a o způsobu jejich úhrady.

Vzhledem k tomu, že krajský soud tomuto závaznému pokynu Nejvyššího správního soudu vyhověl a zjistil, že žalobci byla fakticky tato možnost odňata postupem právního předchůdce stěžovatele (žalobce se o tom, že neunesl důkazní břemeno, resp. že neměl prokázat nákup, prodej a držbu akcií fakticky dozvěděl až ze žalobou napadeného rozhodnutí) a současně nemohl napadené rozhodnutí zrušit pro popsanou vadu v řízení před žalovaným (nebyla v žalobě výslovně namítána), opodstatněně dospěl k závěru, že je třeba navrhované důkazy provést a doplnit tak doposud zjištěný skutkový stav věci žalovaným správním orgánem. Takový postup není porušením principu plné jurisdikce a

není ani v rozporu s ust. § 75 odst. 1 a ust. § 77 odst. 2 s. ř. s., jak mylně dovozuje stěžovatel. Opak je pravdou. Např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2015, č. j. 2 As 114/2015 - 36, dostupném na www.nssoud.cz, tento soud vyslovil názor, že: „I. V řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s. má krajský soud běžně řešit, a to typicky prováděním důkazů, skutkové otázky, jež byly zkoumány ve správním řízení, jehož výsledek, tedy žalobou napadené správní rozhodnutí, přezkoumává. Dokazování před soudem se však má zásadně omezit na prověření toho, zda skutkové závěry ze správního řízení obstojí. II. Důkazem provedeným před krajským soudem (§ 77 s. ř. s.) může být v první řadě přímo zjištěno, že skutečnosti, které byly rozhodné ve správním řízení, jsou vsutku tak, jak se jevíly být správním orgánům, anebo naopak že takové nejsou. Dále může být prokazováno, že postupy (důkazy a jejich hodnocení), které vedly v řízení před správními orgány k určitým skutkovým závěrům, jsou, anebo naopak nejsou spolehlivé. III. Pokud je zjištěno důkazem provedeným před krajským soudem, že postupy použité správními orgány spolehlivé nejsou a že nejistota o jejich správnosti je taková, že vyvolává nejistotu o výsledcích dokazování před správním orgánem, je to důvodem pro zrušení rozhodnutí správního orgánu kvůli vadě řízení (§ 78 s. ř. s.), jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí tím, že mohla vést k nesprávnému zjištění skutkového stavu“.

Také v rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil Nejvyšší správní soud právní závěr, že: „Soud je při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí povinen posoudit a zhodnotit, zda správní orgán dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav, jako podklad pro rozhodování soudu a porovnat jej s užitou právní kvalifikací. Provede-li krajský soud při ústním jednání důkaz, který v době vydání správního rozhodnutí neměl správní orgán k dispozici, musí jeho hodnocení nalézt místo v odůvodnění rozsudku“. Postup krajského soudu při dokazování v projednávané věci proto dostal nejen předchozímu pokynu Nejvyššího správního soudu jako soudu kasačního, ale i předestřené judikatuře. Za popsaného skutkového stavu věci nelze ze strany stěžovatele vytýkat žalobci liknavost v daňovém řízení, když až v řízení před krajským soudem předkládal další důkazy svědčící jeho tvrzení o tom, od koho a kdy nabyl sporné akcie, kdy a komu je zcizil. Je tomu tak proto, že ve skutečnosti až z rozhodnutí odvolacího správního orgánu bylo možno jednoznačně dovozovat, které konkrétní zákonem vyžadované okolnosti správní orgán považoval za neprokázané.

Stěžovatel se mylí v tom, opírá-li se jako o relevantní skutečnost o předchozí zjištění a názory krajského soudu, obsažené v jeho rozsudku, který však byl pro nezákonnost již zrušen Nejvyšším správním soudem (zde rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2014, č. j. 7 Afs 60/2013 - 29, který zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2013, č. j. 30 Af 91/2011 - 111, v němž krajský soud vyslovil názor, že „žalobce neprokázal, že jím deklarované příjmy ve výši 2.100.000 Kč jsou skutečně příjmy z prodeje cenných papírů osvobozené od daně“). Je tomu tak proto, že na zrušený rozsudek krajského soudu, je třeba nahlížet tak, že nemá žádné účinky.

Ponechat stranou nelze ani skutečnost, že se krajský soud ve smyslu ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. řídil právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku. Pokud by takto nepostupoval a neřídil by se závazným právním

pokračování

názorem kasačního soudu [srov. i ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.] pak v případě kasační stížnosti žalobce by byl tento mimořádný opravný prostředek nejen přípustný, ale i důvodný při nezměněném skutkovém stavu věci.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2015, č. j. 30 Af 91/2011 – 164, protože není důvodná (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalobci pak podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 24. března 2016

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu