

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Zemědělské družstvo Mostek**, se sídlem Mostek, pošta Choceň, zast. JUDr. Petrem Nuckollsem, advokátem se sídlem v Ústí nad Orlicí, Barcalova 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9857/08-1200-602944, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 10. 2009, č. j. 31 Ca 223/2008 - 44,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 10. 2009, č. j. 31 Ca 223/2008 - 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým bylo zrušeno jeho výše označené rozhodnutí a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 23. 5. 2007, č. j. 32478/07/274970/3499, jímž byl žalobci nově stanoven základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, po snížení o položky podle § 34 a § 20 odst. 7, 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve výši 3 113 000 Kč a dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 681 200 Kč.

V dané věci již jednou krajský soud rozhodoval. Stalo se tak rozsudkem ze dne 13. 6. 2008, č. j. 31 Ca 62/2008 - 30, jímž bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2008, č. j. 612/08-1200-602944, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Rovněž tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti shora uvedenému rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

Ve věci jde o to, zda žalobce mohl v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2005 odečíst od základu daně položky dle § 34 odst. 9 zákona o daních z příjmů [*Poplatník může dále od základu daně odečíst 50 % částky, kterou vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, (dále jen "majetkový podíl"), nebo kterou poplatník v období 1993 až 2005 uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky vzniklé z titulu vypořádání majetkového podílu. Odpočet lze uplatnit v jednom zdaňovacím období nebo postupně ve více zdaňovacích obdobích, nejpozději však do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2009.*]. Žalobce v tomto ohledu uplatnil odčitatelnou položku ve výši 790 050 Kč (transformační podíl) a 1 829 637 Kč (vnesený majetek). Konkrétně žalobce vydal oprávněné osobě Ing. Z. objekty hospodářského střediska Koldín na st. parcele č. 1/1 v k. ú. Koldín a objekty hosp. střediska Kozejčka na st. parcele č. 99/1 a 99/2 v k. ú. Koldín. Žalovaný ovšem dospěl k závěru, že majetkový podíl byl vypořádán před 1. 1. 1993, a tudíž nelze odečitatelnou položku uplatnit. Krajský soud prvním rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného, jelikož dospěl k závěru, že dle zjištěného skutkového stavu nelze učinit závěr, že k převodu nemovitostí došlo dne 18. 11. 1991, z čehož vyšel žalovaný. Pro uvážení, zda žalobce má právo na uplatnění zmiňované odčitatelné položky (tedy zda oprávněná osoba nabyla majetek před 1. 1. 1993), musí dle krajského soudu správce daně vyjít z dalších důkazů, které správní spis postrádal.

Žalovaný v novém řízení vyzval žalobce dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků , ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), k prokázání skutečností, které uvedl v daňovém přiznání (otázka vydání nemovitostí). Žalovaný i opakovaně dospěl k závěru, že nebyly předloženy důkazy, které by doložily, že k vypořádání došlo před 1. 1. 1993. Opětovný zrušující rozsudek krajského soudu vyšel z toho, že žalovaný sice provedl v duchu závazného právního názoru doplnění dokazování prostřednictvím výzvy, přesto uskutečněné důkazy nepokrývají dostatečně okolnosti případu a právní názory žalovaného na daný případ nebyly vysloveny v souladu s předchozím právním názorem krajského soudu.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), kasační stížnost tedy podává z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*.

Stěžovatel uvádí, že se snažil získat další důkazní prostředky, ale ty nebyly žalobcem předloženy ani navrženy. Z důkazních prostředků popsaných ve zrušeném rozhodnutí vyplynulo, že oprávněná osoba (Ing. Z.) na majetku hospodařila, např. žalobce měl od ní pronajaty budovy v Kozejčkách, dále oprávněná osoba podala za rok 1993 přiznání k dani z nemovitosti, v němž jsou hospodářské budovy vedeny i zdaněny již jako

její majetek. Důkazní břemeno přitom leželo v daňovém řízení na žalobci. Stěžovatel na základě jím předložených důkazů dospěl k závěru, že uplatnění části odpočtu dle § 34 odst. 9 zákona o daních z příjmů je neoprávněné.

Stěžovatel také uvádí, že zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku (dále jen „zákon o půdě"), umožnil vydávat pozemek i se stavbou za účelem vypořádání majetkových podílů dle zákona č. 42/1992 Sb. až po novele účinné dne 1. 7. 1993; to ještě ale neznamená, že vydání nemovitostí nebylo provedeno dříve. Žalobce žádným způsobem neprokázal, že k předání pozemků i se stavbou či k jinému vypořádání došlo v období 1993-2005.

Ačkoliv na smluvní ujednání mezi oprávněnou osobou a žalobcem navazuje i rozhodnutí pozemkového úřadu, v němž bylo jednoznačně konstatováno, že vyrovnání bude realizováno dalším uzavřením dohody na základě znaleckých posudků, ještě to dle stěžovatele neznamená, že nároky oprávněné osoby již nebyly vypořádány před rokem 1993. Předložené znalecké posudky jsou datovány ke dni 10. 3. 1992, 16. 3. 1992, 19. 3. 1992 a ocenění nemovitostí se vztahuje k roku 1948 a 1991. Žalobce další dohody nepředložil a ani jiným způsobem nedoložil, že předmětné transformační nároky byly vypořádány až v období let 1993 - 2005.

Dle názoru stěžovatele také soud zcela nesprávně zhodnotil žalobcem předložené důkazní prostředky. Pro svůj výrok použil důkazní prostředky svědčící pouze o nároku a výši transformačního podílu oprávněné osoby, nikoliv však o jeho samotném vypořádání. Krajský soud tak nepostavil své rozhodnutí na důkazech, ale pouze na předpokladech. Přitom dle § 31 odst. 9 daňového řádu leželo důkazní břemeno na žalobci. Ten jej ovšem unést nedokázal. Závěry krajského soudu toto ustanovení daňového řádu vůbec nerespektují, a tak jsou v rozporu s principy daňového řízení. Krajský soud sám konstatoval, že důkazy byly předloženy v omezené míře – to ovšem musí jít k tíži žalobce. Krajský soud omezil správce daně v tom, aby mohl v daňovém řízení použít ustanovení § 34 (pozn. NSS: dle citace zjevně míněn § 31) odst. 4 a § 36 daňového řádu.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na závěry napadeného rozsudku a dále uvádí, že krajský soud neupřel správci daně využít při daňovém řízení ustanovení § „34 odst. 4" ani § 36 daňového řádu. Krajský soud hodnotil všechny ve spise založené důkazy, jimiž bylo možno spornou věc ozřejmit. Žádný důkaz ze spisu plynoucí krajský soud nepominul, ani žádný důkaz nepovažoval za získaný v rozporu s právními předpisy. Přestože důkazy nashromážděné v daňovém řízení nepokrývají okolnosti daného případu dostatečně, správce daně ustanovení „§ 34 odst. 4" daňového řádu nevyužil. Nebyl to rozhodně krajský soud, kdo upíral správci daně využít při daňovém řízení ustanovení § 34 odst. 4 daňového řádu a doložit důkazy ve větší míře než v míře značně omezené. Krajský soud správně hodnotil i řadu důkazů nepřímých (přiznání k dani z nemovitostí podané oprávněnou osobou k datu 1. 1. 1993 i zápis z jednání žalobce odkazující na nájemní vztah a platbu nájemného), avšak dospěl k názoru, že ty nemohou vyvrátit důkazy přímé, tedy především to, že stanovy žalobce jakožto transformovaného družstva byly

schváleny k datu 18. 12. 1992, takže teprve po tomto datu mohly být majetkové podíly vypořádány. Oprávněné osobě nebyly budovy vydány k datu nabytí právní moci rozhodnutí pozemkového úřadu (18. 11. 1991), neboť pro takový postup neexistovala v daném období zákonná opora.

Z těchto důvodů navrhuje žalobce kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jménem stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec s potřebným vzděláním a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V § 109 odst. 3 s. ř. s. je stanoveno, že *Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] 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)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.* V nyní projednávané věci přitom zdejší soud shledal vady, k nimž je povinen přihlížet *ex offo*, neboť rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, www.nssoud.cz, uvedl, že v případech, kdy je odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, plyne, že za nepřezkoumatelná 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. Rovněž v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vyslovil, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

Z judikatury, která byla shrnuta shora, vyplývá, že jedním z důvodů, pro který musí soud zrušit napadené rozhodnutí jako nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, je i vnitřní rozpornost takového rozhodnutí. Taková skutečnost ovšem byla shledána v nyní projednávaném případě a ostatně sám stěžovatel na některé aspekty upozorňuje ve své kasační stížnosti.

Na straně šesté napadeného rozsudku stojí, že *„žalovaný v novém řízení provedl v duchu závazného právního názoru doplnění důkazního řízení a to za použití výzvy zaslané žalobci. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že reakcí na tuto výzvu žalobce rámec důkazních prostředků nikterak nerozšířil.“* Níže krajský soud uvádí: *„Je nepochybné, že důkazy nashromážděné v daňovém řízení, a to zejména důkazy listinné, nepokrývají okolnosti daného případu dostatečně. Žalobce nedoložil nesporný důkaz, který by jednoznačně prokazoval, k jakému datu získala oprávněná osoba vlastnictví k budovám, jež byly povinnou osobou vystavěny na jejich pozemcích.“*

Na téže straně naproti tomu krajský soud dospěl k závěru, že *„...právní závěry žalovaného učiněné na základě takto ukončeného důkazního řízení nebyly uskutečněny v duchu závazného právního názoru zdejšího soudu vysloveného v předcházejícím zrušujícím rozsudku...“*. Na osmé straně nyní napadeného rozhodnutí je pak uvedeno: *„Krajský soud na základě takto provedeného hodnocení důkazů, jež byly doloženy ve značně omezené míře, má za to, že žalobce splnil vydáním budov oprávněné osobě, vystavěných původně na pozemcích této osoby, podmínky pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně ve smyslu ust. 34 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Tato skutečnost nemůže být vyvrácena dalšími nepřímými důkazy žalovaného, jež tvoří daňové přiznání k dani z nemovitostí podané oprávněnou osobou k datu 1. 1. 1993, ani zápis z jednání žalobce odkazující na nájemní vztah a platbu nájemného.“*

Krom toho, že krajský soud výslovně neuvádí důvod, proč k naposled citovaným důkazním prostředkům (které svědčily po obsahové stránce ve prospěch závěrů, které učinil žalovaný ve svém rozhodnutí) vůbec nepřihlédl, a tedy je rozsudek v tomto směru nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, je zásadní vadou rozsudku především vzájemná rozpornost shora citovaných tvrzení.

Nelze totiž dost dobře zároveň dospět k závěru, že žalobce nedoložil důkaz prokazující jeho tvrzení a že důkazy nepokrývají okolnosti případu dostatečně, a zároveň k závěru, že žalobce splnil podmínky pro uplatnění odečitatelné položky od základu daně. Pokud by totiž krajský soud dospěl k tomu, že žalobce své tvrzení v daňovém řízení neprokázal, pak by musel žalobu zamítnout. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*. V dané situaci tedy byl žalobce povinen prokázat to, co uváděl v daňovém přiznání (resp. to, k čemu byl vyzván správcem daně), tj. skutečnosti prokazující nárok na uplatnění odčitatelné položky.. Pokud je neprokázal, je rozhodnutí žalovaného zákonné. Pokud ovšem nárok na odpočet prokázán byl, pak rozhodnutí mělo být zrušeno. Zdejší soud přitom tuto otázku (tj. zda bylo prokázáno tvrzení žalobce a zda je případ dostatečně důkazně podložen) nemůže zodpovědět sám, jelikož ji dříve jednoznačně nezodpověděl krajský soud. Nejvyššímu správnímu soudu přitom nepřísluší posuzovat věc jakožto soudu první instance, ale toliko po této stránce rozhodnutí krajského soudu přezkoumat. Proto se zdejší soud může předestřenou otázkou zaobírat teprve tehdy, vysloví-li se k ní nerozporně krajský soud.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s.). Bude tedy na krajském soudu, aby v novém řízení

jednoznačně konstatoval, zda důkazy provedené v daňovém řízení osvědčují stěžovatelův nárok na odpočet.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 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 23. dubna 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu