



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně **J. N.**, zast. Mgr. Petrem Šívarou, advokátem se sídlem v Brně, Mendlovo nám. 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2001, č. j. FŘ-110-4480/2000-010/PH, o kasační stížnosti žalovaného – stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2004, č. j. 30 Ca 88/2001 – 56,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 2004, č. j. 30 Ca 88/2001 – 56 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem č. 990000496, č. j. 127407/99/293912/8104 ze dne 3. 4. 2000 Finanční úřad Brno-venkov, Příkop 8, Brno-střed, stanovil základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1997 žalobkyni tak, že základ daně stanovil ve výši 761 363,40 Kč, vyměřil daň ve výši 221 200 Kč a vyměřil daňovou ztrátu ve výši 0 Kč. Správce daně tak rozhodl podle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů a § 46 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů. V rozhodnutí uvedl i lhůtu k zaplacení dodatečně vyměřené daně i číslo účtu i banku, u které je třeba dodatečně vyměřenou daň zaplatit.

Odvolání žalobkyně proti výše uvedenému rozhodnutí správce daně Finanční ředitelství v Brně (dále žalovaný, nyní stěžovatel) rozhodnutím ze dne 8. 1. 2001 změnil tak, že odvolání částečně vyhověl a změnil rozhodnutí FÚ Brno-venkov,

č. j. 127407/99/293912/8104 v částce vyměřené daně z 221 200 Kč na 180 736 Kč. Jde o dodatečně vyměřenou daňovou povinnost za rok 1997.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně u Krajského soudu v Brně žalobu dne 5. 3. 2001, o které Krajský soud v Brně rozhodl rozsudkem ze dne 9. 2. 2004, č. j. 30 Ca 88/2001 – 56 tak, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 1. 2001, č. j. FŘ-110-4480/2000-0107/PH zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně (dále krajský soud) dospěl k závěru, že správce daně ani žalovaný v přezkoumávané věci nepostupovali v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Pokud žalobkyně v rámci splnění své důkazní povinnosti vyplývající z ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků navrhla kromě jiných důkazů také výslech svědka přímo potvrzujícího dodání zboží a znaleckým posudkem doložila souvztažnost mezi deklarovanými daňovými příjmy a výdaji, pak nelze tyto důkazy odmítnout s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Dodávku dřeva žalobkyně prokazovala výpovědí svědka S., který potvrdil, že dodávané dřevo přebíral. Skutečnost, že tento svědek není zaměstnancem žalobkyně, neznamená, že jeho výpověď je nevěrohodná a že nemůže sloužit za důkaz. Kromě výpovědi tohoto svědka předložila žalobkyně odvolacímu orgánu znalecký posudek, z jehož závěru jednoznačně vyplývá, že příjem a výdej dříví v letech 1995 až 1998 je naprosto vyrovnaný, a proto nelze usuzovat, že by některé faktury byly vystaveny bez skutečného příjmu dřevní hmoty na provozovnách Š. nebo T. V žádném případě se nejedná o důkazy, které by byly pro rozhodnutí správce daně bezvýznamné. Žalobkyně své tvrzení, že předmětné výdaje vynaložila na konkrétní účel dokládala kromě předloženého účetnictví také těmito důkazy. Nad to v situaci, kdy výzvou k dokazování ze dne 4. 5. 1999, č. j. 70722/99/293932/52/70 byla žalobkyně podle § 31 odst. 9 vyzvána k předložení účetnictví a účetních dokladů a z obsahu spisu nelze dovodit nic, co by nasvědčovalo tomu, že výzvě správce daně k dokazování nevyhověla. Nelze ani odhlédnout od zcela nepřezkoumatelného závěru prvostupňového správce daně, který je uveden ve zprávě o výsledku daňové kontroly (a ta se stala podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru), v němž správce daně uvádí, že se v předmětné věci jedná o „naplnění ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 377/1992 Sb.“. Z povahy věci plyne, že ustanovení § 2 odst. 7 zavazuje v daňovém řízení správce daně k postupu podle kompetencí zde mu svěřených, jestliže daňový subjekt nesplní své povinnosti, nepřizná a neodvede daň ve správné výši tak, aby byl naplněn základní cíl daňového řízení, kterým je správné stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Byl-li v dané věci navozen právní stav výhradně pro účely zkrácení daně z příjmů, pak je na žalovaném, nikoliv na žalobkyni, aby tvrdil, že vzal v úvahu skutečný obsah právního úkonu, na základě provedených skutkových zjištění vyhodnotil, co mělo být uzavřením smluv skutečně sledováno, simulováno nebo předstíráno, jaký měl být podle závěru správce daně skutečný úmysl účastníků právního vztahu, co je ve skutečnosti obsahem právních úkonů, když skutečný obsah právního úkonu měl být zastřen stavem formálně právním a lišit se od něho. Ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků ukládá správci daně povinnost prokazovat mimo jiné existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Důkazní břemeno žalobkyně obecně spočívá v povinnosti tvrzení a v povinnosti doložit své tvrzení důkazy. Jakmile však žalobkyně doloženými důkazy svá tvrzení prokáže, přesouvá se důkazní břemeno na správce daně, který v situaci, kdy žalobkyně prokázala zachování věcné shody mezi dosaženými příjmy a výdaji, byl v procesní pozici prokázat skutečnosti vyvracející realizaci deklarovaných obchodních případů.

Proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný, nyní stěžovatel, z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Kasační stížnost stěžovatele směřovala proti závěrům krajského soudu o posouzení důvodnosti bodu VI. žaloby o neuznání výdaje ve výši 503 550 Kč za dodávku dřeva Y. D. ve zdaňovacím období kalendářního roku 1997. Podle stěžovatele rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právních otázek, jednak výkladu ust. § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů ohledně „jednoznačné souvztažnosti“ uplatněných daňových výdajů na přiznané příjmy, dále pak posouzení aplikace ustanovení o hodnocení důkazů dle § 2 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů ve spojení s ust. § 31 odst. 1, 4 a 9 ZSDP soudem a je proto nezákonné. Současně stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu spočívající v jeho nesrozumitelnosti i v nedostatku důvodů rozhodnutí. Za nesrozumitelný, nedostatečně odůvodněný /tudíž nepřezkoumatelný podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s./ označuje stěžovatel rozsudek proto, že v něm není uvedeno, v čem je přezkoumávané rozhodnutí stěžovatele nesrozumitelné, nezdůvodněné či proč skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu; nutnost rozsáhlého nebo zásadního doplnění není zde rovněž požadována /§ 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s./. V odůvodnění rozsudku je jako zcela nepřezkoumatelný označen pouze závěr správce daně ve správě o výsledku daňové kontroly ohledně „naplnění ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 377/1992 Sb.“. To, že se stěžovatel ve svém rozhodnutí o odvolání k takovému posouzení správce daně výslovně nevyjádřil, soud za podstatnou vadu řízení, jež by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nepovažoval, neboť podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) napadené rozhodnutí nezrušil. Zmatečnost rozsudku spatřuje stěžovatel také v tom, že trpí-li řízení vadami, včetně nepřezkoumatelností, pak již nelze posuzovat jeho zákonnost či nezákonnost v meritu věci. V odůvodnění rozsudku je však napadené rozhodnutí jednoznačně hodnoceno jako nezákonné. Stěžovatel považuje rozsudek za nezákonný pro nesprávné posouzení právních otázek soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Výklad ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů – daňově uznatelného výdaje ve vazbě na „jednoznačnou a nepochybnou souvztažnost na příjmy“ stěžovatel odmítá, neboť ne každý výdaj dosáhne „jednoznačného a nepochybného – souvztažného“ příjmu. Např. výdaje na reklamu, výdaje na průzkum trhu a četné jiné provozní výdaje nemusejí vždy přinést „jednoznačné příjmy“ nebo je přinesou až v horizontu mnoha let. Z dikce zákona především plyne, že poplatník musí prokázat, že výdaj skutečně vynaložil a v jaké výši ho vynaložil. Výklad uvedený v rozsudku by vedl k závěru, že pokud poplatník dosáhne příjmu, pak k němu musí vždy a v každém případě existovat adekvátní výdaj bez ohledu na prokazování vynaložení takového výdaje a jeho výše. Vzhledem k tomu, že v obchodních vztazích dochází k situacím, že daňový subjekt prodá (dosáhne příjmu) zboží, které nakoupil od jiného poplatníka, aniž by za toto zboží zaplatil (což v jednoduchém účetnictví znamená, že neměl daňově uznatelný výdaj), je výklad soudu (podmínka, že k dosažení příjmu z prodeje musí vždy existovat výdaj) nesmyslný. Taktéž při nelegálním způsobu nabytí zboží přinese jeho následný prodej příjem, i když na straně výdajů žádný výdaj nevznikl (krádež, podílnictví, legalizace příjmů z trestné činnosti). Soud zcela opominul skutečnost, že v daném případě se jedná o poplatníka, který vedl jednoduché účetnictví, kdy podmínkou pro zaúčtování výdaje do peněžního deníku není doklad, např. obdržená faktura, ale prokazatelně uskutečněná platba. Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, (zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví), pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Tímto způsobem správce daně v daném případě postupoval. Při zahájení daňové kontroly byla žalobkyně podle § 16 odst. 2 písm. b) ZSDP vyzvána pod č. j. 70722/99/293932/5270 k předložení kompletního účetnictví a účetních dokladů, mimo jiné dalších účetních knih ve

smyslu § 15 zákona o účetnictví (to znamená také knihu či karty zásob). Podle platných předpisů bylo totiž nutno existující zásoby evidovat v knize zásob (na skladních kartách) a k datu inventarizace prokázat stav zásob v hmotných jednotkách a stanoveným způsobem je ocenit. Podle účetních předpisů nestačí jen dodržení formálních náležitostí účetních dokladů, což znamená, že v daném případě faktury s pouhým uvedením peněžní částky, aniž by zde byla průkazná vazba na další evidenci stanovenou účetními předpisy, jsou prakticky bezvýznamné. Při (běžně) namátkovém způsobu kontroly upoutal pozornost správce daně mj. případ s podezřelými okolnostmi, prvotně neshoda uváděných jmen, následně nemožnost ověřit rozhodné skutečnosti, neboť na uvedených adresách onen „dodavatel“ nikdy nebydlel a podle identifikačního čísla (IČO) nebyl tento „obchodní partner“ zjištěn ani v celostátním registru Obchodního rejstříku. K jeho prokázání výše uvedeným způsobem během kontroly nedošlo. Správce daně ještě v rámci odvolacího řízení při ústním jednání dne 24. 10. 2000 žádal předložit konkrétní skladové evidence o příjmu zboží k předmětným fakturám. Zplnomocněný zástupce žalobkyně sice tehdy přislíbil: „kopie evidence o pohybu daných zásob dodám v nejbližší možné době“, ale skladová evidence nikdy předložena nebyla, předložen byl pouze seznam faktur přijatých a vydaných. Uvedením těchto skutečností upozorňuje stěžovatel na podstatně zkreslené (nemající oporu ve spisovém materiálu, ani neberoucí na vědomí příslušné upozornění ve vyjádření k žalobě) tvrzení soudu, že „ze spisu nelze dovodit nic, co by nasvědčovalo tomu, že by výzvě správce daně k dokazování (žalobkyně) nevyhověla“. Stěžovatel zdůrazňuje, že vzhledem k tomu, že nebylo možno vycházet z účetnictví, byla tato situace dostatečně, resp. naprosto legitimní pro vyloučení předmětného výdaje ze základu daně. Správce daně, reflektujíc podezřelé okolnosti daného případu se vyjádřil tak, že v daném případě formálně právní vztah zastírá skutečnost (§ 2 odst. 7 ZSDP). Stěžovatel však tento závěr považoval za zcela nadbytečný; ve svém rozhodnutí o odvolání se soustředil na řádné vyličení všech skutečností a na zdůvodnění, čím byl při svém rozhodování veden, také tedy na vyhodnocení dvou důkazních prostředků předložených žalobkyní v odvolací fázi daňového řízení. Za nadbytečné bylo toto hodnocení považováno proto, že tato významná zásada, reflektující v daňovém (veřejnoprávním) řízení pouze skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti – tedy ustanovení „ve prospěch“ výběru daní, což bylo nepochybným záměrem zákonodárce, jež je ve vyspělých státech běžné, by byla v našich poměrech plně využitelná pouze při dostatečném paralelním vyhledávání a stíhání hospodářských a majetkových trestných činů a při vzájemné spolupráci, informování, signalizaci s daňovými orgány. Za stávající situace je toto ustanovení obtížně využitelné, neboť samotné územní finanční orgány nejsou vyšetřovacími orgány v oblasti hospodářské kriminality (nemají k tomu prostředky, především to však není jejich úkolem). Z hlediska daňového nebylo nutné prokazovat „pravou skutečnost“ (případné protiprávní úkony). Stěžovatel jako odvolací orgán měl nepochybně právo zhodnotit skutečnosti zjištěné správcem daně jinak (§ 50 odst. 3 ZSDP). Bylo pro něj v souladu se zákonem a sledovaným účelem dostatečné, že předmětný výdaj nebyl prokázán účetnictvím ani dalšími důkazními prostředky a toto ve zdůvodnění napadeného rozhodnutí řádně, úplně a srozumitelně vyjádřil. To, že se výslovně nevyjádřil k uplatnění zásady podle § 2 odst. 7 ZSDP (k záležitosti zmíněné i v odvolání), je sice možno považovat za chybu v řízení, ovšem nikoliv za tak závažnou, aby způsobovala nezákonnost rozhodnutí. Žalobkyně navrhla, resp. předložila v odvolacím řízení dva (nikoliv „kromě jiných důkazů“, jak uvádí soud) důkazní prostředky – zamýšlené jako náhradu za neúplné účetnictví, jež nebyly v důkazním řízení správcem daně jako důkazy osvědčeny a odvolací orgán – stěžovatel svůj postup v odůvodnění svého rozhodnutí řádně zdůvodnil. Přesvědčení soudu, že tak nepostupoval v souladu s ust. § 2 odst. 3 ZSDP jsou pouhými obecnými autoritativními tvrzeními či požadavky bez konkrétního zdůvodnění („výslech svědka přímo potvrzující dodání zboží“ a „znalecký posudek dokládající souvztažnost mezi deklarovanými daňovými příjmy a výdaji“, „tyto

důkazy nelze odmítnout“), tedy bez formulovaného právního názoru, jímž by se měl stěžovatel řídit (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Soud neuvedl v čem byla zásada volného hodnocení důkazů porušena, překročena či zneužita, jaké „jiné důkazy“ potvrzují správcem daně „preferovanou skutkovou verzi“, jakých logických chyb se správce daně dopustil, prioritou kterých hmotně právních ustanovení měl být veden apod. I z těchto důvodů považuje stěžovatel rozsudek za nesrozumitelný. Soud nad to dokonce zkreslil neúplnou citaci hodnocení výpovědi svědka. Zvůle podsouvaná soudem správcem daně se dle mínění stěžovatele projevuje spíše právě zde. Soud vůbec nezdůvodnil, jak by mohl evidenci stanovenou právními předpisy nahradit a skutečnosti správcem daně legitimně vyžadované (od koho byla dřevní hmota nakoupena, za kolik a zda byla skutečně platba za nákup uhrazena) prokázat onen znalecký posudek ze závěrem: „příjem a výdej dříví v letech 1995 – 1998 je naprosto vyrovnaný, a proto nelze usuzovat, že by některé faktury byly vystaveny bez skutečného příjmu dřevní hmoty“. Stěžovatel odmítá názor soudu, že předmětný znalecký posudek prokazuje u předmětného výdaje „jednoznačnou a nepochybnou souvztažnost“ na příjmy a tudíž jeho daňovou uznatelnost. Pokud se týká druhého důkazního prostředku – výpovědi svědka S., soud evidentně účelově posuzování správcem daně zkreslil, když uvedl, že tento svědek „potvrdil, že dodávané dřevo přebíral. Skutečnost, že tento svědek není zaměstnancem žalobkyně neznamena, že jeho výpověď je nevěrohodná a že nemůže sloužit za důkaz“. Naopak stěžovatel se domníval a domnívá, že tato výpověď věrohodná je, ale přitom absolutně neprokazuje požadované skutečnosti. Na podporu tohoto tvrzení odkazuje na napadené rozhodnutí týkající se této skutečnosti. Podle stěžovatele správce daně v odvolací fázi daňového řízení všechny navržené důkazní prostředky provedl, stěžovatel je poté zodpovědně přezkoumal, přičemž přihlédl ke všemu co vyšlo v daňovém řízení najevo. Stěžovatel se domnívá, že zásada volného hodnocení důkazů neznamena, že by předložené důkazní prostředky musely být také přijaty – osvědčeny jako důkazy a v případě jiných závěrů soudu, musejí být tyto názory právně zdůvodněny. Ze všech důvodů navrhl stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla její zamítnutí jako nedůvodné. Stěžovatel jí neuznal celkovou částku 503 550 Kč za dodané dříví od Y. D. zejména s odůvodněním, že se jedná o podezřelý obchodní případ, účastník nepředložil žádnou skladovou evidenci, tento dodavatel nebyl zapsán v obchodním rejstříku, nebyl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty. Na základě těchto skutečností stěžovatel dovozuje a naznačil to jak v kasační stížnosti, tak i ve vyjádření k původní žalobě, že toto zboží pochází z trestné činnosti účastníka, což však nespadá do kompetence stěžovatele posuzovat a tuto trestnou činnost rozkrývat. Oproti odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí naopak nyní již nepochybně, že zboží – dříví se v provozovně účastníka skutečně nacházelo. Podle žalobkyně je nutno vycházet ze skutkového stavu tak, jak byl zjištěn z provedených důkazů v průběhu daňového řízení. Žalobkyně nepochybně znaleckým posudkem a svědeckou výpovědí prokázala, že zboží nabylo. Fakturami a potvrzeními o zaplacení kupní ceny prokázala, že zboží zakoupila. Skutečnost, že nevedla skladovou evidenci zboží nelze sankcionovat vynětím těchto údajů z daňově uznatelných výdajů, nýbrž jiným způsobem např. sankcemi podle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. Pokud výše uvedenými důkazy prokázala, že zboží nabylo, pak se důkazní břemeno v daňovém řízení přesouvá na stěžovatele. Tvrzení a důkazy, které předložila, však stěžovatel žádnými důkazy nevyvrátil. Za této situace byl stěžovatel povinen řídit se při posouzení daňové uznatelnosti ust. § 24 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů a uznat výdaje na nákup zboží od Y. D. Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti jsou nekonzistentní, když tvrdí, že výpověď svědka S. je věrohodná, ale neprokazuje požadované skutečnosti. Z této výpovědi je však nutné vyvodit jediný závěr, a to, že žalobkyně zboží zakoupila a svědek jeho dodání skutečně viděl. Na této

skutečnosti nemůže nic změnit nevedení skladové evidence. Skladová evidence je pouze jedním, nikoliv však jediným důkazním prostředkem k prokázání skutečností výdajů v souvislosti porizení zásob. Stěžovatel argumentuje tím, že není prokázána jednoznačně uskutečněná platba, přestože stěžovateli předložila výdajový pokladní doklad, který výdej resp. přijetí peněžní hotovosti odběratelem D. prokazoval. Je proto s podivem, že v případě dodávek prací od dodavatele Kolektivní malý podnik L., o. s., který mimochodem na faktuře uvedl také jinou obchodní firmu (K. L. o. s., se stěžovatel spokojil s potvrzením o přijetí částky 120 550 Kč „pouhou“ poznámkou na faktuře. Stěžovatel rovněž nepochopil důkazní hodnotu znaleckého posudku o příjmu a výdeji zboží v letech 1995 – 1998. Je zřejmé, že tento posudek nemůže prokázat „jednoznačnou a nepochybnou souvztažnost“ příjmů, avšak prokazuje, že žalobkyně toto zboží vlastnila. Následně zboží prodala a příjmy z jeho prodeje řádně zdanila, což stěžovatel v žádném případě nezpochybňoval. Právní hodnocení napadeného rozsudku stěžovatelem považuje žalobkyně za účelové a contra legem.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uvedených (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a došel k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Kasační stížnost se opírá o důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a), d) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.).

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právního předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném rozsudku vyplývajících z nesprávného výkladu ust. § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ohledně „jednoznačné souvztažnosti“ uplatněných daňových výdajů na přiznané příjmy, dále pak z nesprávné aplikace ustanovení hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 31 odst. 1, 4 a 9 zákona o správě daní a poplatků.

Žalobkyně podniká na základě živnostenského listu vydaného dne 13. 3. 1995 Městským úřadem Šlapanice – obecním živnostenským úřadem, s obchodním jménem J. N. „J.“ s předmětem podnikání: obchodní živnost – nákup zboží za účelem dalšího prodeje a prodej. Je tedy podnikatelkou podle ust. § 2 odst. 2 písm. b) obchodního zákoníku. Dne 31. 3. 1998 podala žalobkyně na Finančním úřadu Brno-venkov přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1997, v němž uplatnila, mimo jiné, výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši 503 550 Kč za nákup dřevní hmoty od Y. D. Dne 4. 5. 1999 Finanční úřad Brno-venkov vydal výzvu k dokazování podle ust. § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v níž žalobkyni (zastoupenou v řízení před finančními orgány Ing. C. N. na základě plné moci ze dne 15. 3. 1999)

k předložení kompletního účetnictví a účetních dokladů za roky 1996, 1997 a 1998. Jednalo se o: a) peněžní deníky, knihy pohledávek a závazků a další účetní knihy ve smyslu § 15 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, b) účetní doklady podle znění § 11 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, c) záznamní povinnost na DPH podle znění § 11 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Výzvu převzal zástupce žalobkyně dne 10. 5. 1999. Téhož dne, tj. 10. 5. 1999 se konalo u Finančního úřadu Brno-venkov ústní jednání, jehož se zúčastnil zástupce žalobkyně, přičemž hlavní předmět jednání byl provedení daňové kontroly u žalobkyně, daň z příjmů za zdaňovací období 1995, 1996, 1997 a 1998 a daň silniční za zdaňovací období 1995, 1996, 1997, 1998 v souladu s ust. § 16 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Zástupce žalobkyně prohlásil, že mu nejsou známy žádné důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. V obsahu správního spisu se nachází fotokopie Živnostenského listu vydaného Úřadem městské části Brno-střed dne 18. 4. 1997, č. ev. 370202-30255, č. j. 22651/97/04-02 pro Y. D., trvalé bydliště D., U., místo pobytu v ČR, P. 131, P. u B., s předmětem podnikání: koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, s místem podnikání L. 77, B., s uvedením, že oprávnění provozovat živnost vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku. Do obchodního rejstříku tento podnikatel – cizinec nebyl a není zapsán. Správce daně se poté snažil kontaktovat Y. D. v místě jeho bydliště v ČR i v místě jeho podnikání, avšak marně. Zásilky byly vráceny poštou s tím, že na adrese nebydlí, resp. adresát je neznámý. Daňovou kontrolu prováděl správce daně Finanční úřad Brno-venkov v období od 10. 5. 1999 do 6. 9. 1999 za kontrolované období roku 1997 a se zprávou o výsledku daňové kontroly č. j. 94736/99/293932/5270 seznámil zástupce žalobkyně dne 20. 9. 1999. Pod bodem 1.5. Zprávy jsou uvedeny jeho závěry týkající se podle něj nesprávného zaúčtování výdajů – přijatých faktur od daňového subjektu Y. D., placených v hotovosti do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů ze dne 4. 6. 1997 FP 64 za odebrané dříví 132 500 Kč, ze dne 3. 7. 1997 FP 88 za odebrané dříví ve výši 142 350 Kč, ze dne 22. 8. 1997 FP 109 za odebrané dříví ve výši 91 250 Kč a ze dne 14. 9. 1997 FP 120 za odebrané dříví ve výši 137 450 Kč, zaplacených hotově, celkem ve výši 503 550 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutých přijatých faktur do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, což dovozoval z toho, že Y. D. nebyl registrován a nepodával daňová přiznání, nebyl zjištěn ani v celostátním registru obchodního rejstříku a na fakturách použil razítko s nesprávným jménem Y. D. Y. D. byl vyzván k prokázání skutečností souvisejících s vystavením níže uvedených faktur žalobkyni, ale doručenky adresované do místa bydliště a provozovny byly vráceny nedoručený s poznámkou adresát neznámý. Správce daně s přihlédnutím ke všem okolnostem dospěl k závěru, že se v této předmětné věci jedná o naplnění ust. § 2 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dne 3. 4. 2000 vydal správce daně – Finanční úřad Brno-venkov dodatečný platební výměr č. 990000496 na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1997 v němž podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 46 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků dodatečně stanovil základ daně ve výši 761 363,40 Kč, vyměřil daň ve výši 221 200 Kč a vyměřil daňovou ztrátu ve výši 0 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, v němž k bodu 1.5. Zprávy o daňové kontrole uvedla, že Y. D. se prokázal živnostenským listem vydaným Živnostenským úřadem Brno-venkov, jako cizinci mu byl vydán doklad o dlouhodobém pobytu na území České republiky a je možné, že v době prováděné kontroly se již na území ČR nezdržoval. Jím vystavené faktury splňují náležitosti předepsané zák. č. 563/1991 Sb., jsou řádně zaúčtovány, a proto se domnívá, že se nejedná o porušení ust. § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb. Žádala, aby částka, kterou zaplatila za odběr dřevní hmoty byla uznána jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Současně s předloženým odvoláním zaslala žalobkyně průvodní dopis datovaný 10. 4. 2000, v němž uvedla, že vedle odvolání proti dodatečným platebním výměrům dále jako přílohu

zasílá znalecký posudek a vyjádření pana I. S. Znaleckým posudkem dokládala nákup dřeva pro zpracování a prodej zpracovaného dřeva za období roku 1995 až roku 1998. Listina vypracovaná 30. 10. 1999 Ing. H. Š. a označená jako „znalecký posudek č. 14/2/1999“ ve fotokopii je součástí správního spisu, z jeho závěru vyplývá, že příjem a výdej dříví v letech 1995 až 1998 je naprosto vyrovnaný, a proto nelze usuzovat, že by některé faktury byly vystaveny bez skutečného příjmu dřevní hmoty na provozovnách Š. nebo T. Rozdíl 9,17 m³ v neprospěch firmy J. N. – J. je s ohledem na vydané a přijaté množství za období 1995 až 1998 zanedbatelné. Součástí správního spisu je i vyjádření I. S. ze dne 10. 4. 2000 k obchodování firmy J. N. – J. s firmou F., a. s., v období říjen až prosinec 1998. Správce daně Finanční úřad Brno-venkov dne 22. 5. 2000 vyslechl svědka I. S. za přítomnosti zástupce žalobkyně, přičemž protokol o ústním jednání je součástí správního spisu a vyplývá z něho, že hlavním předmětem jednání byly faktury č. 265 až 270 a č. 276 všechny z roku 1998 vystavené dodavatelem F., a. s., o. z. Se. U tohoto jednání svědek I. S. na dotaz správce daně odpověděl, že není zaměstnancem žalobkyně a že pracuje na základě povolení obecního úřadu jako samostatně hospodařící rolník, na dotaz, kdo je pověřen přebíráním zboží od dodavatelů na dřevoskladě ve Š., svědek odpověděl, že pokud je on přítomen, tak on, v jeho nepřítomnosti vše zajišťuje Ing. N. Pokud přebírá zboží svědek, tak vizuálně zkontroluje množství, kvalitu a druh. Občas dostane dodací list, faktury a příjmové pokladní doklady nedostává. Jakým způsobem probíhají platby mu není známo. Dále vypovídal o tom, kdo zastupoval firmu F, a. s., jeho výpověď byla dále zaměřena na přebírání dřevní dodávky od této firmy. U správce daně – Finančního úřadu Brno-venkov proběhlo další ústní jednání dne 24. 10. 2000 při němž se vyjádřil k fakturám ze 4. 6. 1997, 3. 7. 1997, 12. 8. 1997 a 5. 9. 1997 na nichž je uveden dodavatel Y. či Y. D. zástupce žalobkyně Ing. C. N., a ten uvedl, že dodavatel D. ho kontaktoval sám a o všech dodávkách s ním jednal osobně, když jeho jméno bylo uváděno různě „Y. či Y.“, vždy se jednalo o tutéž osobu, došlo pouze ke zkomolení jeho jména. Jednalo se o dodávku jehličnaté, výjimečně listnaté dřevní hmoty. Veškeré dodávky této dřevní hmoty byly dohodnuty pro sklad Š. včetně dopravy, přejímku dřevní hmoty zajišťoval pan S., který tyto služby zajišťoval formou subdodávky. Vše o dodávkách je uvedeno v deníku o příjmu dřevní hmoty. Po dodání smlouveného množství dřevní hmoty byla vystavena faktura, která byla placena hotově přímo panu D. oproti převzetí výše uvedené faktury a příjmového dokladu vystaveného panem D. osobně. Tehdy zástupce žalobkyně uvedl, že pokladní doklady předloží k jednotlivým fakturám a dodá jejich kopie v nejbližších dnech s tím, že předmětné faktury sice vystavil pan D., ovšem proto, že neovládá českou gramatiku, na jeho žádost psal tiskopisy včetně pokladních dokladů sám zástupce Ing. N., avšak pan D. vystavené doklady stvrdil svým podpisem a razítkem. Zástupce žalobkyně také uvedl, že kopie o evidenci pohybu daných zásob dodá v nejbližší možné době včetně záznamu o přejímce dřevní hmoty s tím, že přijetí dřevní hmoty bylo prováděno dle odsouhlasených údajů s panem D. dle deníku o přejímce dřevní hmoty. Z obsahu rozhodnutí stěžovatele ze dne 8. 1. 2001 vyplývá, že k provedeným důkazům stěžovatel přihlédl a v napadeném rozhodnutí je hodnotil způsobem v jeho rozhodnutí uvedeným. Z odůvodnění jeho rozhodnutí lze vyvodit, že stěžovatel zpochybnil vystavené faktury p. D. jako účetních dokladů, protože razítko obchodního partnera nesouhlasí s hlavičkou prodávajícího uvedeného na faktuře a dále že žalobkyně neprokázala realizaci, tj. konkrétní uskutečnění tohoto obchodu. Tyto závěry stěžovatele napadla žalobkyně v žalobě proti jeho rozhodnutí.

Krajský soud napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení proto, že stěžovatel a předtím ani správce daně nepostupovali v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, protože žalobkyně v rámci splnění své důkazní povinnosti vyplývající z ust. § 31 odst. 9 zákoně o správě daní a poplatků navrhla kromě jiných důkazů také výslech svědka přímo potvrzujícího dodání zboží a znaleckým posudkem doložila

souvztažnost mezi deklarovanými daňovými příjmy a výdaji, a proto nelze tyto důkazy odmítnout s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

Základní zásady daňového řízení upravuje § 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle odst. 3 tohoto ustanovení při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Správce daně Finanční úřad Brno-venkov po skončení daňové kontroly a seznámení s jejími výsledky dne 20. 9. 1999 vydal dodatečný platební výměr dne 3. 4. 2000 proti němuž podala žalobkyně odvolání a nikoliv v obsahu tohoto odvolání, ale v průvodním dopisu k němu ze dne 10. 4. 2000 uvedla, že vedle odvolání proti platebním výměrům dále jako přílohu přikládá znalecký posudek a vyjádření pana I. S. K tomu pouze upřesnila, že znaleckým posudkem dokládá nákup dřeva pro zpracování a prodej zpracovaného dřeva za období roku 1995 až roku 1998. Vyjádření I. S. v písemné podobě ze dne 10. 4. 2000 je součástí správního spisu a týká se obchodování firmy J. N. – J. s firmou F., a. s., v období říjen až prosinec 1998. Správce daně vyslechl svědka I. S. k obsahu jeho vyjádření ze dne 10. 4. 2000 dne 22. 5. 2000 za přítomnosti zástupce žalobce. Předmět jednání byl stanoven k fakturám č. 265 až 270 a k faktuře č. 276 z roku 1998 vystavených dodavatelem F., a. s., o. z. S. Z obsahu protokolu ze dne 22. 5. 2000 sepsaného Finančním úřadem Brno-venkov – správcem daně nelze v žádném případě vyvodit, že by se v něm svědek I. S. vyjadřoval k roku 1997 a k přejímce dřevní hmoty od pana D. Z obsahu správního spisu pak nelze ani dovodit, že by žalobkyně výslech svědka I. S. k přejímce dřevní hmoty od pana D. vůbec navrhovala. Proto závěry krajského soudu, že dodávku dřeva žalobkyně prokazovala výpovědí svědka S., který potvrdil, že dodávané dřevo přebíral, přičemž skutečnost, že tento svědek není zaměstnancem žalobkyně neznamena, že jeho výpověď je nevěrohodná a nemůže sloužit za důkaz a v tomto směru vytýkané porušení ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k stěžovateli i správci daně nejsou správnými. Svědek I. S. se totiž k přejímce dřevní hmoty od pana D. v roce 1997 vůbec nevyjadřoval. Hodnocením vyjádření I. S. ze dne 10. 4. 2000 s jeho výpovědí před správcem daně dne 22. 5. 2000 nelze dojít k jinému závěru než k tomu, že I. S. se vyjádřil i ve své výpovědi jen ke své činnosti pro žalobkyni v roce 1998 v souvislosti s hlavním předmětem jednání dne 22. 5. 2000, tzn. k fakturám přijatým v roce 1998 a vystaveným dodavatelem F., a. s., o. z. S. Stěžovatel v odůvodnění napadeného rozhodnutí ze dne 9. 1. 2001 uvádí, že v rámci odvolacího řízení byl dne 22. 5. 2000 proveden výslech svědka pana S., jehož vyjádření bylo přílohou odvolání a dále zčásti cituje, co z výpovědi tohoto svědka vyplynulo, mimo jiné, že není zaměstnancem žalobkyně, že pracuje pro ni na základě povolení obecního úřadu jako samostatně hospodařící rolník v lese nebo na skladě, na skladě ve Š. přebírá zboží od dodavatelů, žádnou skladovou evidenci při přebírání zboží nevede, přebíral vizuálně. Faktury ani příjmové doklady od dodavatele nedostává. Ani stěžovatel tedy ve svém rozhodnutí neuvádí k jakému období se svědek S. vyjadřoval, z jeho rozhodnutí ani nevyplývá, jak jeho výpověď hodnotil, rozhodně však z jeho rozhodnutí nevyplývá, že by výpověď svědka hodnotil jako nevěrohodnou, proto že není zaměstnancem žalobkyně a že z toho důvodu jeho výpověď nemůže sloužit za důkaz.

V rámci odvolacího řízení žalobkyní předložený znalecký posudek č. 14/2/1999 vypracovaný dne 30. 10. 1999 Ing. H. Š. v jeho závěru prokazuje to, že příjem a výdej dříví v letech 1995 až 1998 byl u žalobkyně naprosto vyrovnaný, a proto nelze usuzovat, že by některé faktury byly vystaveny bez skutečného příjmu dřevní hmoty na provozovnách Š. nebo T. Rozdíl 9,17 m³ v neprospěch J. N. – J. je s ohledem na vydané a přijaté množství za období 1995 až 1998 zanedbatelné. Tento posudek stěžovatel vzal v úvahu pro své

rozhodnutí a hodnotil ho tak, že tento posudek prokazuje pouze existenci dřeva v provozovnách Š. a T., ale neprokazuje způsob nabytí dřevní hmoty. Dále uvedl, že odvolací orgán ani správce daně nezpochybnul existenci dřevní hmoty, pouze požadoval zdokladovat a prokázat způsob nabytí tohoto dřeva – konkrétně dřeva od dodavatele D. Závěr stěžovatele v tomto směru nelze považovat za nezákonný, tedy v rozporu s ust. § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb. Podle tohoto ustanovení výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Předložený znalecký posudek žalobkyně tak skutečně neprokazuje, jaké výdaje (náklady) žalobkyně skutečně vynaložila v tomto případě za jí tvrzenou dodávku dřevní hmoty od pana D., ani to, jaké množství dřevní hmoty od tohoto tvrzeného dodavatele nabyla, ale jen to, že příjem a výdej dříví v letech 1995 až 1998 je naprosto vyrovnaný. Proto výtka krajského soudu ve směru ke stěžovateli, že zjišťování vzájemné souvislosti uplatněného daňového výdaje a zdanitelného příjmu nevěnoval správce daně dostatečnou pozornost, když žalobkyně v řízení nad jakoukoliv pochybnost závěry znaleckého posudku předloženého správcem daně prokázala, že vazba mezi deklarovanými příjmy a výdaji skutečně existuje, takže znaleckým posudkem žalobkyně doložila souvztažnost mezi deklarovanými daňovými příjmy a výdaji, a proto nelze takový důkaz odmítnout s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, není správná. Proto není správný ani celkový závěr krajského soudu o tom, že žalobkyně, která byla vyzvána správcem daně podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k předložení účetnictví a účetních dokladů, přičemž z obsahu spisu nelze dovodit, že by výzvě nevyhověla, navržením dalších důkazů tj. výsledkem svědka I. S. a znaleckým posudkem, splnila nejen povinnost tvrzení, ale i povinnost doložit své tvrzení důkazy, tedy doloženými důkazy svá tvrzení prokázala a že tedy bylo přesunuto důkazní břemeno na správce daně, který byl v pozici prokázat skutečnosti vyvracející realizaci deklarovaných obchodních případů.

Zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti pro všechny právnické osoby a dále pro fyzické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobkyně jako fyzická osoba účtovala v soustavě jednoduchého účetnictví /§ 9 odst. 1 písm. b) zák. č. 563/1991 Sb./. V § 11 odst. 1 cit. zákona o účetnictví jsou stanoveny náležitosti účetních dokladů. Jsou jimi a) označení účetního dokladu, nevyplývá-li z obsahu alespoň nepřímo, že jde o účetní doklad, b) popis obsahu účetního případu a označení jeho účastníků, nevyplývá-li z účetního dokladu alespoň nepřímo, c) peněžní částku nebo údaj o množství a ceně, d) datum vyhotovení účetního dokladu, e) datum uskutečnění účetního případu, není-li shodné s datem podle písm. d), podpis osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování; tyto podpisy lze nahradit jiným průkazným způsobem. Z rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že stěžovatel nepovažoval faktury vystavené dodavatelem D. za účetní doklady ve smyslu § 11 odst. 1 zák. č. 563/1991 Sb., proto, že razítko obchodního partnera nesouhlasí s hlavičkou prodávajícího uvedené na faktuře. Žalobkyně tyto faktury považovala za účetní doklady splňující všechny náležitosti. Tím, zda tyto faktury splňovaly náležitosti stanovené v § 11 odst. 1 zák. č. 563/1991 Sb. a byly účetními doklady, se krajský soud v napadeném rozsudku nezabýval. Jeho závěr, že žalobkyně po výzvě podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k předložení účetnictví a účetních dokladů vyhověla (protože z obsahu správního spisu nelze dovodit nic, co by nasvědčovalo tomu, že této výzvě nevyhověla) napadá stěžovatel v kasační stížnosti. Podle něj žalobkyně byla vyzvána k předložení kompletního účetnictví a účetních dokladů, mimo jiné dalších účetních knih ve smyslu § 15 zákona o účetnictví (tzn. také knihu či karty zásob), protože podle platných předpisů bylo nutno existující zásoby evidovat v knize zásob (na skladních kartách), avšak

toto žalobkyně nesplnila. Poukázal na vyjádření jejího zástupce ze dne 24. 10. 2000, který uvedl „kopie evidence o pohybu daných zásob dodám v nejbližší možné době“, přičemž skladová evidence nikdy předložena nebyla, předložen byl pouze seznam faktur přijatých a vydaných. Vzhledem k tomu, podle stěžovatele, nebylo možno vycházet z účetnictví. Z vyjádření zástupce žalobkyně před správcem daně dne 24. 10. 2000 vyplývá, že vše o dodávkách je uvedeno v deníku o příjmu dřevní hmoty a dále, že kopie evidence o pohybu daných zásob dodá v nejbližší možné době, včetně záznamu o přejímce dřevní hmoty. Z obsahu celého správního spisu však nevyplývá, že by žalobkyně deník příjmu dřevní hmoty, resp. kopie evidence o pohybu daných zásob a další kompletní účetnictví, předložila. Tyto skutečnosti zpochybňují závěr krajského soudu o tom, že žalobkyně výzvě správce daně vyhověla. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly správce daně ve vztahu k fakturám za odebrané dříví vystaveným dodavatelem D. uvedl, že s přihlédnutím ke všem okolnostem dospěl k závěru, že v této předmětné věci se jedná o naplnění ust. § 2 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb. (z důvodů v této zprávě uvedených). Z obsahu rozhodnutí stěžovatele však lze dovodit, že stěžovatel se s hodnocením správce daně neztotožnil a uzavřel, že k tomu, aby byly uskutečněné výdaje daňovým subjektem uznány jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb. nestačí pouze doložení dokladů o úhradě ceny – faktury, ale je jeho povinností prokázat realizaci, konkrétní uskutečnění tohoto obchodu, což se podle stěžovatele žalobkyni nepodařilo. I když řízení před správcem daně a stěžovatelem, tedy řízení před správními orgány v prvním a druhém stupni, je nutno považovat za jeden celek, pak nelze vyloučit, že druhostupňový – odvolací orgán může dospět ve svém rozhodnutí k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový orgán – správce daně, aniž by musel rozhodnutí správce daně zrušit, jde-li jako v daném případě, o právní hodnocení skutkových okolností, které jsou oběma správními orgány zjištěny stejně. V tomto nezákonnost rozhodnutí stěžovatele Nejvyšší správní soud nespátřuje.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je stížnostním důvodem nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

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 je 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

Naplnění tohoto stížnostního bodu Nejvyšší správní soud nezjistil /o čemž svědčí již jeho závěry k stížnému bodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uvedené výše/, neboť z napadeného rozsudku krajského soudu vyplývá, že rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nezákonnost (protože „není v souladu se zákonem“), což vyplývá i z celého jeho odůvodnění i když v jeho závěru citoval i ust. § 76 odst. 1 písm. a) /nikoli jen písm. b)/ s. ř. s. V tomto případě jde o nedostatek odůvodnění soudního rozhodnutí, nikoliv o jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost (viz výše) nebo pro nedostatek důvodů, protože ta je v posléze uvedeném případě založena na nedostatku důvodů skutkových.

Z důvodů uvedených v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve smyslu ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský 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 20. září 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu