



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **INSTITUT VÝCHOVY BEZPEČNOSTI PRÁCE**, se sídlem Brno, Cejl 10, IČ 00405698, zastoupeným Ing. Vilémem Juránkem, daňovým poradcem, bytem Kostelec nad Orlicí, Gallova 18, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloby **s e z a m í t a j í**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se původně samostatnými žalobami domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12112/09-1200-701996, a rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2009,

č. j. 12113/09-1200-701996, věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení a žalovaný zavázán k povinnosti nahradit žalobci náklady řízení.

Žalobu odůvodnil tím, že napadená rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, uplatněné žalobní námitky se vztahují jak k oblasti procesněprávní, tak k oblasti hmotněprávní.

V rámci procesněprávní oblasti uplatnil tři námitky:

- 1) Nebyl zřejmý důvod zahájení daňové kontroly, a to daňové kontroly v největším možném rozsahu – za tři zdaňovací období najednou (roky 2004, 2005 a 2006) v oblasti daně z příjmů právnických osob a daně silniční. Žalobce namítl nezákonnost celé daňové kontroly, neboť daňová kontrola neměla jasný a předem seznatelný důvod. Na podporu této námitky odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07.
- 2) Při nahlížení do daňového spisu dne 21. 4. 2009 žalobce zjistil absenci důležité listiny, která byla jako důkazní prostředek předložena v rámci daňové kontroly, a to rozhodnutí o změně ve zřizovací listině žalobce č. j. 21634/98. Touto listinou žalobce prokazoval jednotlivé činnosti v rámci své hlavní činnosti, což je rozhodující pro správné uplatňování hmotněprávních předpisů – konkrétně ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) a na něj navazující ustanovení § 18 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a tedy metodicky správné provedení samotné daňové kontroly. V této souvislosti žalovaný neprovedl navržený výsledek svědků, čímž bylo žalobci znemožněno prokázat, že Finanční úřad Brno I. (dále jen „správce daně“) převzal listinu definující jednotlivé činnosti v rámci hlavní činnosti. Důkazní řízení bylo provedeno v rozporu se zákonem.
- 3) Způsob jakým se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami je v rozporu s platnou právní úpravou, neboť text odůvodnění žalovaného je obhajobou postupu správce daně „za každou cenu“, neboť žalovaný buď jeho pochybení bagatelizuje, případně doplňuje absenci v jeho postupu tím, že formuluje vlastní správní úvahy, které neučinil správce daně a sám provádí hodnocení důkazních prostředků z daňového spisu, zatímco toto hodnocení důkazů neprovedl správce daně.

V rámci hmotněprávní oblasti uplatnil čtyři námitky:

- 1) K problematice „účelovosti“ a „čerpání“ příspěvku na provoz od zřizovatele zdůraznil, že princip fungování příspěvkové organizace je založen na tom, že její ztrátová hlavní činnost je dotována zřizovatelem ve formě příspěvku na provoz. Prostředky ve formě příspěvku na provoz (jakož i ostatní dotace, atd.) nejsou předmětem daně z příjmů pro daňové subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem dosahování zisku. Dle názoru žalobce na tyto prostředky zákon o daních z příjmů nedopadá.
- 2) Aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů správcem daně a její potvrzení žalovaným je nesprávná. Text tohoto ustanovení se týká výhradně nákladů vynaložených na příjmy od daně

- osvobozené nebo nezahrnované do základu daně. To však není případ příjmů, které nejsou předmětem daně – příspěvku zřizovatele na provoz.
- 3) Žalovaný se ztotožnil se správcem daně a potvrdil jeho nesprávný postup v rámci daňové kontroly, když kontrolní závěry dovozoval z podrobnějšího rozdělení činností, než jak vyplývá ze zřizovací listiny žalobce. To je v přímém rozporu s ustanovením § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, který přímo určuje, že činnosti, které jsou posláním (hlavní činností), jsou stanoveny zvláštními předpisy, statusem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami. Pokud ve smyslu ustanovení § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů mají být posuzovány jednotlivé činnosti, pak dle názoru žalobce nelze jít nad rámec ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, tj. nad rámec jejich vymezení ve zřizovací listině.
 - 4) Žádný právní předpis nestanovuje povinnost pro státní příspěvkové organizace vyčleňovat příspěvek na provoz (popř. jiné dotace z veřejných zdrojů) a ve stejné výši pak odečíst odpovídající výši výdajů, neboť je nelze považovat za výdaje daňově účinné.

Žalobce uzavřel, že dle jeho názoru jsou napadená rozhodnutí žalovaného v rozporu s příslušnými zákonnými ustanoveními zákona o daních z příjmů, jakož i zákonnou procesní úpravou zákona o správě daní a poplatků. Samotný text napadených rozhodnutí obsahuje i řadu ničím nepodložených závěrů a invektiv vůči žalobci, které v nejednom případě překračují elementární pravidla lidské slušnosti a nesvědčí o objektivitě a serióznosti žalovaného.

Žalovaný ve svém obsáhlém písemném vyjádření k žalobě uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností tvrzenou žalobcem a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zejména odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, neboť argumenty uplatněné v žalobě vycházejí z námitek uplatněných žalobcem v odvolacím řízení a zdůraznil, že má zato, že se řádně vypořádal se všemi námitkami podanými žalobcem již v rámci odvolacího řízení. Poukázal na skutečnost, že žalobce po celou dobu své existence byl a je státní příspěvkovou organizací, zřízenou podle zákona Ministerstvem práce a sociálních věcí ČR a řídí se právní úpravou obsaženou v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ČR (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), která nepřipouští ponechání si nečerpané části příspěvku na provoz a jeho převod do rezervního fondu.

Usnesením zdejšího soudu ze dne 24. 2. 2011, č. j. 31 Ca 157/2009 – 35, byla řízení ve věcech vedených pod sp. zn. 31 Ca 157/2009 a sp. zn. 31 Ca 158/2009 spojena ke společnému projednání s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 31 Ca 157/2009.

Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplynuly následující, ve věci relevantní skutečnosti.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 4. 2008, č. j. 94830/08/288932/9869, vyplývá, že tímto úkonem byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů

právnických osob za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006 a daně silniční za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006.

Ze zprávy o výsledku daňové kontroly č. j. 263857/08/288932/9869 zejména vyplývá: Ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 byl vykázáný výsledek hospodaření upraven v souladu s ustanovením § 23 odst. 2 a 3 písm. a) bod 1. a písm. c) bod 2. zákona o daních z příjmů, jenž stanoví, že pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví vychází z výsledku hospodaření, který se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy (1.282.752,- Kč plus 1.193.855,- Kč) a který lze snížit o částky nezahrnuté do výdajů, které lze podle tohoto zákona do výdajů zahrnout (903.505,- Kč plus 938.957,- Kč), tj. celkem o částku 634.145,- Kč. Dodatečně doměřená daňová povinnost za rok 2005 byla vyčíslena ve výši 164.840,- Kč. Ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 byl vykázáný výsledek hospodaření upraven v souladu s ustanovením § 23 odst. 2 a 3 písm. a) bod 1. a písm. c) bod 2. zákona o daních z příjmů, jenž stanoví, že pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví vychází z výsledku hospodaření, který se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy (1.534.792,- Kč plus 1.111.480,- Kč) a který lze snížit o částky nezahrnuté do výdajů, které lze podle tohoto zákona do výdajů zahrnout (1.200.352,- Kč plus 665.184,- Kč), tj. celkem o částku 780.736,- Kč. Dodatečně doměřená daňová povinnost za rok 2006 byla vyčíslena ve výši 187.200,- Kč.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 24. 10. 2008, č. j. 263859/08/288932/9869, je zřejmé, že žalobce byl podrobně seznámen s výsledky kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 až 2006 uvedenými ve zprávě o výsledku kontroly č. j. 263857/08/288932/9869, o 11-ti listech, a jedno vyhotovení převzal.

Správce daně dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 ze dne 5. 11. 2008, č. j. 290100/08/288913/4153, žalobci dodatečně vyměřil daň ve výši 164.840,- Kč.

Odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12112/09-1200-701996, zamítl. V obsáhlém odůvodnění tohoto rozhodnutí zdůraznil, že daňová povinnost je logickým vyústěním žalobcova nesprávného postupu v posuzování daňových a nedaňových příjmů a výdajů.

Správce daně dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ze dne 5. 11. 2008, č. j. 290109/08/288913/4153, žalobci dodatečně vyměřil daň ve výši 187.200,- Kč a současně sdělil penále ve výši 37.440,- Kč.

Odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12113/09-1200-701996, zamítl. V obsáhlém odůvodnění tohoto rozhodnutí zdůraznil, že daňová povinnost je logickým vyústěním

žalobcova nesprávného postupu v posuzování daňových a nedaňových příjmů a výdajů.

Žaloby byly podány v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žaloby přípustné (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů:

K pořadí první procesní námitce obsahující tvrzení, že nebyl zřejmý důvod k zahájení daňové kontroly, ke značnému rozsahu této daňové kontroly a k namítané nezákonnosti daňové kontroly s odkazem na nález Ústavního soudu ČR sp. zn. I. ÚS 1835/07, soud přistoupil takto:

Základním procesním předpisem, který upravoval až do 31. 12. 2010 řízení ve věcech daní a poplatků, byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Institut daňové kontroly v něm byl upraven ustanovením § 16 tohoto zákona a složil k tomu, aby správce daně mohl zjistit a prověřit daňový základ daňového subjektu. Cíl daňové kontroly lze tedy charakterizovat jako zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Úkolem správce daně bylo zkontrolovat to, zda stanovený daňový základ, tedy v daném případě základ daně přiznaný žalobcem v daňovém přiznání, byl vykázan v souladu s hmotněprávními předpisy upravující příslušnou daňovou povinnost. Bylo přitom na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu. Pokud správce daně vymezil, že předmětem daňové kontroly je daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006 a daň silniční za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006, byl povinen pohybovat se v mezích, které určil. V daném případě je z obsahu daňového spisu zjevné, že správcem daně vymezený předmět daňové kontroly překročen nebyl. Dále je třeba zdůraznit, že daňová kontrola je v podstatě řízením důkazním, které bylo regulované ustanovením § 31 zákona o správě daní a poplatků, se specifičnostími stanovenými v ustanovení § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pokud jde o povinnosti kontrolovaného subjektu, a v ustanovení § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, pokud jde o práva kontrolovaného subjektu. Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků měl daňový subjekt, u něhož byla prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě, ke způsobu jejich zjištění, případně navrhnout jejich doplnění. Pokud tohoto zákonného práva daňový subjekt využil, byl správce daně povinen odpovídajícím způsobem reagovat. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 24. 10. 2008, č. j. 263859/08/288932/9869, má soud za prokázané, že žalobce byl podrobně seznámen

s výsledky kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 až 2006 uvedenými ve zprávě o výsledku kontroly č. j. 263857/08/288932/9869, tuto zprávu převzal a k výsledku uvedenému ve zprávě se nijak blíže nevyjádřil.

Z bohaté a ustálené soudní judikatury lze k problematice institutu daňové kontroly připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 – 60, in www.nssoud.cz, podle něhož: *„Daňová kontrola není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v jeho rámci, který je před správcem daně zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním o výsledku a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen. Jde tedy o procesní postup sloužící k prověření správnosti daňové povinnosti v daném případě uvedené v předložených daňových přiznáních. V jeho rámci daňový subjekt prokazuje svá tvrzení. V zásadě tedy je kontrola založena na dokazování.“*

Dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 – 164, in: www.nssoud.cz, podle něhož: *„Jak je z uvedeného zřejmé, právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ (v daném případě ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Tak například podle § 16 odstavce 4 citovaného zákona může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění, a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.“*

K úvodní procesní žalobní námitce lze tedy uzavřít, že důvod zahájení daňové kontroly a její rozsah jednoznačně vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 4. 2008, č. j. 94830/08/288932/9869. Legitimním cílem pak byl veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní vyplývající z ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení. Soud proto uzavírá, že při plném respektu

k dlouhodobé judikatuře Ústavního soudu, včetně žalobcem zmiňovanému nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, tento není ve věci příléhavý, neboť s ohledem na výše uvedenou argumentaci daňová kontrola ve věci žalobce nebyla zahájena nezákonně a správce daně bezprostředně po jejím zahájení činil úkony k ověření správného základu daně přiznané žalobcem v daňovém přiznání.

Jen pro úplnost k nepřiléhavosti žalobcem zmiňovanému nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, soud připomíná rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 – 90, in: www.nssoud.cz, podle něhož: „...Nejvyšší soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu. Toto respektování nicméně nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. I zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu.“

K pořadí druhé procesní námitky žalobce namítající, že důkazní řízení bylo provedeno v rozporu se zákonem, neboť žalobce při nahlížení do daňového spisu zjistil absenci listiny, která byla jako důkazní prostředek předložena v rámci daňové kontroly, a to rozhodnutí o změně ve zřizovací listině žalobce č. j. 21634/98 a s tím související neprovedení žalobcem navrhovaného výsledku svědků, kteří měly prokázat předání této listiny správci daně, soud uvádí, že ji nepovažuje za důvodnou.

Účelem dokazování v daňovém řízení je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to právě daňový subjekt, na němž je povinnost prokázat správnost údajů, které v daňovém řízení uvedl. Není to správce daně, který má prokazovat, že údaje uvedené daňovým subjektem jsou správné. Z ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyplývalo, že správce daně musí dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a v tomto směru nebyl vázán jen návrhy daňového subjektu. Úkolem správce daně bylo shromáždit důkazy v dostatečném množství a kvalitě, aby mohly být podkladem pro jeho rozhodnutí, což bylo v daném případě naplněno. Faktický skutkový stav věci pro stanovení daňové povinnosti, tj. posouzení příjmů a výdajů žalobce v rámci vymezeného předmětu činnosti s dopadem do základu daně, byl ze strany daňových orgánů zjištěn správně a rovněž správně vyhodnocen.

V této souvislosti lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, č. j. 8 Afs 31/2005 – 98, in: www.nssoud.cz, podle něhož: „Správce daně i odvolací orgán tedy musí v daňovém řízení postupovat tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, který nebudí důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro jejich rozhodnutí. Nemusí přihlížet k důkazním návrhům daňového subjektu, pokud již provedené důkazy poskytují dostatečný podklad pro rozhodnutí ve věci samé. I přes tyto povinnosti správce daně však není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, in: www.nssoud.cz).“

Ani třetí procesní námitku spočívající v tvrzení, že způsob jakým se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami, je v rozporu s platnou právní úpravou, nepovažuje soud za důvodnou. Z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí žalovaného je jasně patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v rozsahu potřebném pro uvedení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Vyplývá z něj zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Z odůvodnění je zřejmé, z jakých důvodů žalovaný nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci žalobce a jakým způsobem vypořádal odvolací důvody uplatněné žalobcem. Žalovaný podrobně vysvětlil z jakých důvodů považuje odvolací důvody za liché, mylné a vyvrácené, přičemž se zabýval i zákonností provstupňových rozhodnutí v tom směru, zda při přezkoumávání nevyšly najevo skutečnosti žalobcem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok provstupňových rozhodnutí. Soud proto uzavírá, že způsob jakým se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami nepovažuje za nezákonný a nemá, co by žalovanému v tomto smyslu vytknul.

K tomuto závěru viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, in: www.nssoud.cz, podle něhož: „Současné daňové řízení se vyznačuje tím, že prvoinstanční rozhodnutí v něm vydávaná nemusí být zpravidla odůvodňována (podle § 32 odst. 3 d. ř. rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon). Daňovému subjektu se tedy teprve v podobě rozhodnutí o odvolání dostane (či mělo by se dostat) relativně uceleného skutkového a právního zhodnocení jeho věci. V předchozích fázích daňového řízení se mu takového zhodnocení dostává jen v omezené míře, typicky ve zprávě o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 d. ř.). Znamená to, že zvláště pokud je rozhodnutí o odvolání prvním rozhodnutím v daňovém řízení, které obsahuje odůvodnění, je třeba, aby rekapitulovalo dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci daňového subjektu do patřičného skutkového a právního kontextu. Není však žádného důvodu, aby mechanicky rekapitulovalo vše, co se v daňovém řízení doposud stalo či co s ním přímo či nepřímo souviselo, neboť to by bylo nadbytečné, a tedy ne hospodárné; skutkový a právní kontext věci je třeba popsat tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí a pro to, aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok. Jakkoli tedy v daňovém řádu není požadovaný obsah odůvodnění výslovně definován a v § 50 odst. 7 větě druhé d. ř. je toliko stanoveno, že v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, nebude se obsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení ve svých podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, jak jej pro rozhodnutí vydaná ve správním řízení předepisuje § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, který stanoví, že v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.“

K úvodní hmotněprávní žalobní námitce žalobce spočívající v tom, že prostředky ve formě příspěvku na provoz nejsou předmětem daně z příjmů pro daňové

subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem dosahování zisku, soud zdůrazňuje, že se naprosto ztotožňuje s právním posouzením předmětné záležitosti žalovaným. V takto naznačeném směru lze obecně konstatovat, že základem daně je rozdíl mezi zdanitelnými příjmy (výnosy) a daňově účinnými výdaji (náklady). V případě žalobce se jednalo zejména o vyčlenění příspěvku na provoz a jiných dotací z veřejných zdrojů a ve fakticky realizované výši bylo pak nutno odečíst odpovídající výši výdajů, neboť výdaje hrazené z těchto dotací nelze považovat za výdaje daňově účinné.

V odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí žalovaný zejména poukazoval na fakt, že státní příspěvkové organizace jsou právnické osoby zřizované a hospodařící podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ČR; státní příspěvkové organizace lze zřídit pouze zákonem, přičemž jejich zřizovatelem je zpravidla organizační složka státu, ve většině případů pak ministerstvo. V daném případě žalobce po celou dobu své existence byl a je státní příspěvkovou organizací zřízenou Ministerstvem práce a sociálních věcí ČR, řídící se právní úpravou zákona o rozpočtových pravidlech, která nepřipouští ponechání si nečerpané části příspěvku na provoz a jeho převod do rezervního fondu. V tomto směru je výklad žalovaného, podle něhož lze do rezervního fondu rozdělit pouze část tzv. zlepšeného výsledku hospodaření z vlastní činnosti organizace, nikoli z nečerpaného příspěvku na provoz, naprosto správný a jeho postup ve věci souladný se zákonem.

Ani v pořadí s druhou hmotněprávní námitkou žalobce se soud neztotožňuje, neboť dle jeho názoru výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů správcem daně a žalovaného je zcela přiléhavý. S odkazem na vypořádání předchozí žalobní námitky, pak soud považuje za nutné zdůraznit, že za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně.

V této souvislosti lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2009, č. j. 9 Afs 4/2009 – 84, in: www.nssoud.cz, podle něhož: „*Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu i žalovaného, dle kterých je nutné pro zjištění základu daně u neziskového daňového subjektu porovnávat pouze zdanitelné příjmy a s nimi související výdaje. Podle § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů jsou neziskové subjekty povinny vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou, nebo jde o příjmy od daně osvobozené. Obdobně to platí i pro vykázání nákladů. Pokud neziskový subjekt vykonává např. ztrátovou hlavní činnost a ziskovou doplňkovou činnost, vzniká celá řada společných nákladů (např. náklady na energie, provoz budov), které souvisejí s oběma činnostmi. Ztrátová hlavní činnost, za předpokladu naplnění podmínek stanovených v ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů není předmětem daně (resp. příjmy z ní plynoucí a daňově neúčinné jsou i s touto činností související výdaje), naproti tomu příjmy plynoucí z doplňkové činnosti jsou předmětem daně vždy a daňově účinné budou za splnění zákonem stanovených předpokladů i náklady s nimi související. V takovém případě jsou neziskové subjekty povinny náklady související s oběma činnostmi rozdělit a*

přiřadit je v určitém poměru ke zdanitelným příjmům a příjmům, které zdanění nepodléhají.“

V pořadí třetí hmotněprávní žalobní námitku soud uchopil tak, že žalobcovo rozčlenění na střediska daňové orgány akceptovaly zejména proto, že uvedené dělení předložil samotný žalobce jako přílohu k daňovým přiznáním, kdy doložil výkaz zisků a ztrát zpracovaný podle středisek. Daňové orgány logicky respektovaly žalobcem rozdělenou činnost na činnosti – střediska, která měla odlišný charakter, i když svou náplní splňovala znaky hlavní činnosti. Na základě toho bylo zjištěno, že žalobce na střediscích nevykázal a nezaúčtoval ve prospěch výnosů část příspěvků na provoz zřizovatelem účelově určených na mzdy. V tomto směru nelze k postupu daňových orgánů ničeho vytknout, navíc v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí se s problematikou celkových nákladů a celkových výnosů srozumitelně a logicky vypořádal. Přepisování takto učiněných závěrů do rozsudku považuje soud za bezúčelné.

K poslední hmotněprávní námitce žalobce spočívající v jeho přesvědčení, že žádný právní předpis nestanovuje povinnost pro státní příspěvkové organizace vyčleňovat příspěvek na provoz (popř. jiné dotace z veřejných zdrojů) a ve stejné výši pak odečíst odpovídající výši výdajů, neboť je nelze považovat za výdaje daňově účinné, soud již jen odkazuje na svou argumentaci k výše vypořádávaným žalobním námitkám. Jen pro úplnost zdůrazňuje a uzavírá, že v postupu daňových orgánů neshledal pochybení, jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o správě daní a poplatků byla daňovými orgány řádně vyložena a logicky aplikována se správným výsledkem.

S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci lze uzavřít, že napadená rozhodnutí žalovaného neshledal nezákonnými. K tomuto závěru si soud dovoluje připomenout rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, in: www.nssoud.cz, který vymezil institut nezákonnosti takto: *„Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 76 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.); tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“*

Soud neshledal důvod, pro který by přisvědčil žalobci ohledně jím tvrzené nezákonnosti napadených rozhodnutí žalovaného, neboť chybnou aplikaci práva hmotného či procesního ve věci nezjistil, proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žaloby jako nedůvodné zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci úspěšnému žalovanému však žádné náklady nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti nevznikly, z tohoto důvodu bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost se podává u Krajského soudu v Brně a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. Kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem, což neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Krajský soud v Brně dne 30. března 2011

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu