



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Hoda KV, s. r. o.**, se sídlem Karlovy Vary, Závodu míru 578/5, zastoupeného Mgr. Ing. Jiřím Proškem, advokátem se sídlem v Plzni, Sady 5. května 46, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. listopadu 2006, č. j. 58 Ca 28/2005 – 83,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. listopadu 2006, č. j. 58 Ca 28/2005 – 83, **se z ru š u j e** a věc **se mu v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 3. 2005, č. j. 2237/05-120P a č. j. 2518/05-120P. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 6. 2004, č. j. 91732/04/128913/1834 a č. j. 91716/04/128913/1834, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Ke zdaňovacímu období roku 2001 stěžovatel konstatuje, že jediným relevantním dokumentem předloženým ze strany správce daně je zpráva o kontrole daně z příjmů právnických osob č.j. 84 111/04/128932/1024, bez uvedení data. Podle zprávy se stěžovatel měl dopustit neoprávněného krácení výnosů daně z příjmů právnických osob tím, že v roce 2001 nezahrnul do výnosů částku ve výši 598 000 Kč, když tato částka byla vypočtena jako rozdíl mezi smluvní cenou uvedenou ve smlouvě o dílo uzavřené dne 18. 10. 2000 mezi stěžovatelem na straně jedné a společností Bad Giesshübler Touristik a. s. na straně druhé a na základě této smlouvy vyúčtovanými zálohami. Stěžovatel uvádí, že částka ve výši 598 000 Kč byla předmětem daně z příjmu právnických osob v předchozím zdaňovacím období, tedy v roce 2000, protože předmětná smlouva byla uzavřena v roce 2000 a umožňovala mu vyúčtovat provedené práce kdykoli v průběhu plnění smlouvy. To je patrné nejméně z daňového spisu stěžovatele, tedy z takových podkladů, které měl správce daně k dispozici kontinuálně od roku 2000 a také během provádění daňové kontroly. Tytéž údaje vyplývají z předložených účetních závěrek stěžovatele. Žalovanému byla doložena evidence uskutečněných obchodních případů za rok 2000, ze které jednoznačně vyplývá, že dani podrobené výnosy obsahují i částku 598 000 Kč. Účetní výkazy, ze kterých tato skutečnost také vyplývá jsou povinnou součástí každého daňového přiznání, proto musely být skutečnosti zde uvedené správcem daně a žalovanému řízení známy. Tyto skutečnosti však byly ze strany daňových orgánů zcela opomenuty a nebyl na ně brán zřetel. Stěžovatel konstatuje, že pouhým jednoduchým srovnáním skutečností uvedených v jeho daňových přiznáních k dani z příjmů v roce 2000 a 2001 a daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty v témže období je evidentní, že částka 598 000 Kč byla podrobena dani z příjmu právnických osob již v roce 2000, když součet zdanitelných plnění u daně z přidané hodnoty v tomto roce je oproti daňovému základu daně z příjmů o 598 000 Kč nižší, na což stěžovatel reagoval, tak, že v roce 2001 (tedy 3 roky před zahájením daňové kontroly) podal dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, kde částku 598 000 Kč podrobil také dani z přidané hodnoty. Postup, kdy vyúčtoval předmětnou částku v roce 2000, nelze v žádném případě hodnotit jako snahu zkrátit daně, neboť tím, že došlo k vyúčtování části smluvní ceny, bylo zamezeno případným komplikacím při případném nezaplacení ze strany společnosti Bad Giesshübler Touristik a. s. a v případě, že by zaplacení nebylo, pak by stěžovatel případně mohl uplatnit nezaplacenou část smluvní ceny odpisem. Stěžovatel měl v roce 2000 informace o tom, že společnost Bad Giesshübler Touristik a. s. není úplně finančně zdravá, a proto se choval obezřetně – jeho obavy se potvrdily, když v současné době se nachází společnost Bad Giesshübler Touristik a. s. v konkurzu. Stěžovatel dále uvádí, že vyúčtování předmětné části smluvní ceny také časově souviselo s obdobím, ve kterém byla tato část smluvní ceny vyúčtována. Ze strany společnosti Bad Giesshübler Touristik a. s. tato částka nebyla nikdy sporována, což dokladuje, že postup stěžovatele byl správný. Stěžovatelovy závěry podporuje i ustanovení v roce 2001 platného znění zákona o daních z příjmů, v jehož § 23 odstavec 4 je uvedeno, že dani z příjmu nepodléhají příjmy zdaněné v předchozím roce.

Postup správce daně v předmětném daňovém řízení byl navíc zcela nepředvídatelný. Správce daně provedl kontrolu, s výsledky kontroly stěžovatele během několika minut

seznámil bez jejího projednání a stěžovatel nebyl upozorněn na skutečnost, že správce daně vyhodnotil některé položky v jeho účetnictví jako nesprávné. Správce daně tak porušil další nejméně dvě základní zásady daňového řízení, když v daňovém řízení nedbal na zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení a dále popřel právo stěžovatele jako daňového subjektu spolupracovat s příslušným daňovým orgánem. Tímto postupem správce daně došlo také k porušení ustanovení § 16 odstavec 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), když předmětná zpráva o daňové kontrole nebyla a vzhledem k časovému hledisku ani nemohla být projednána. V odvolacím řízení bylo ze strany daňových orgánů postupováno v podstatě stejně. Stěžovatel předkládal důkazy a odvolací orgán jen konstatoval, že předložené důkazy nestačí. Stěžovatele však nepoučil o tom, jaký druh důkazu by byl pro odvolací orgán dostačující, nikdy nebyl ani ze strany správce daně ani ze strany odvolacího orgánu vyzván k doplnění konkrétního důkazu. Konstatování, jakkoliv několikrát opakované, že stěžovatel nesplnil svoji důkazní povinnost, nelze považovat za výzvu k doplnění důkazů.

Ke zdaňovacímu období roku 2002 stěžovatel konstatuje, že jediným relevantním dokumentem předloženým ze strany správce daně je opět zpráva o kontrole daně z příjmů právnických osob č. j. 84111/04/128932/1024. Správce daně stěžovateli vytkl uplatnění nákladů souvisejících s certifikací ISO ve společnosti stěžovatele v celkové výši 40 000 Kč. Dle názoru správce daně, je třeba tyto výdaje posuzovat jako nehmotný majetek a spolu s náklady uplatněnými v dalším období tyto zahrnout do nákladů postupně. S takovýmto závěrem stěžovatel nesouhlasí. Příprava na certifikaci spočívala v tom, že odborná společnost CNT-CENTIA QUALITY s. r. o., pomáhala stěžovateli zavést ve společnosti nové a upravit stávající procesy ve společnosti tak, aby společnost stěžovatele mohla požádat o certifikát ISO, když certifikace samotná probíhala později a byla posuzována jinou společností. Je zcela nepochybné, že certifikace v systému ISO přidává certifikované společnosti na prestiži. Stěžovatel tedy přistoupil k přípravě na certifikaci již v roce 2002 tak, aby certifikace mohla proběhnout co nejdříve v dalším roce. Náklady uplatněné v roce 2002 sice souvisely s certifikací ISO, ale pouze okrajově a nelze je tedy směřovat s náklady za certifikaci samotnou. Náklady na přípravné práce byly uplatněny v roce 2002, neboť tyto práce byly v tomto roce provedeny. Uplatněné náklady tak souvisejí i časově a postup správce daně v tomto případě byl postupem nelogickým, nesprávným a jsoucím v rozporu se zákonem. Správce daně poté stěžovateli vytknul uplatnění nákladů na pracovní oblečení s tím, že oblečení nesplňuje podmínky ochranných pracovních pomůcek apod. S touto výtkou stěžovatel také nesouhlasil. Stěžovatel postupoval tak, že nakoupil takové oblečení, které je pro zaměstnance pohodlné a nesnižuje jejich prestiž. Na toto oblečení poté nechal umístit logo společnosti tak, aby nakoupené pracovní oblečení splňovalo zákonnou podmínku, že jednotné firemní pracovní oblečení nesmí být zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem. Tato skutečnost byla potvrzena i ze strany bývalých zaměstnanců stěžovatele, tedy osob, u kterých lze jen těžko předpokládat, že by měly snahu nějakým způsobem nadržovat stěžovateli. Naopak postup správce daně, který v obchodech, kde byly pracovní oděvy zakoupeny, nejprve provedl místní šetření, kterého se stěžovatel nemohl zúčastnit a teprve poté přistoupil k výsledkům dotčených osob, je zcela nestandardní a protizákonný. Také argument nákupu pracovních oděvů ve specializovaných prodejnách používaný ze strany daňových orgánů v průběhu celého daňového řízení je argumentem nesmyslným, když žádný právní předpis neuvádí, kde,

respektive v jakých typech obchodů mají být pracovní oděvy nakupovány. Na základě naplnění těchto zákonných předpokladů má stěžovatel zato, že náklady na pracovní oblečení byly uplatněny oprávněně.

Stěžovatel dále konstatuje, že žalovaný postupoval sice v souladu s daňovým řádem, ovšem na základě zjišťovaných důkazů vydal nakonec nezákonné rozhodnutí. Dle § 50 odst. 4 daňového řádu je odvolací orgán v rámci odvolacího řízení oprávněn použít přiměřeně i § 43 daňového řádu, tedy odvolací orgán není povinen použít § 43 a provádět tzv. vytýkácí řízení. V situaci a při stavu skutečností, o kterých odvolací orgán rozhodoval, však dle názoru stěžovatele vytýkácí řízení jednoznačně proběhnout mělo, neboť jen tak by byla dána jistota zachování práv daňového subjektu. Jelikož se tak nestalo, daňový subjekt byl na svých právech významně poškozen.

Dle § 2 odst. 3 daňového řádu hodnotí správce daně při rozhodování „důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; při tom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo“. Správce daně měl tedy přihlédnout k tomu, že možnosti daňového subjektu spolehlivě a rychle prokazovat skutečnosti, které se udály bezmála 4 roky před daným daňovým řízením, nejsou jistě takové, jaké by daňový subjekt měl např. v případě kontroly bezprostřední. V mezidobí mohlo dojít a jistě také došlo k mnohým změnám ve společnostech, kterým poskytl svoje služby či od nichž služby poptával. Správce daně tedy dle názoru stěžovatele nevyužitím adekvátních institutů zákona o správě daní a poplatků a bez respektu k základním zásadám daňového řízení zkrátil významně stěžovatele na jeho právech tak, jak bylo v podrobnostech uvedeno výše.

Stěžovatel dále konstatuje, že postup krajského soudu, kdy tento svoje rozhodnutí „odůvodnil“ tak, že okopíroval vyjádření žalovaného a údaje uvedené ve zprávě, je postupem zcela protizákonným. Soudní řízení by mělo být jednou ze záruk zákonnosti a mělo by sloužit k upevňování zákonnosti a jejímu rozvoji, proto má každý právo domáhat se ochrany u soudu. Tato zásada stanovená v § 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, zaručuje každému, že mu bude poskytnuta ochrana jeho práv nezávislým soudem. Za situace, kdy nezávislý soudní orgán bez dalšího vezme za své závěry správního orgánu bez toho, aby odůvodnil, proč je za správné považuje, tato základní zásada jistě naplněna není. Soud vzal za svá i tvrzení žalovaného, že k některým skutečnostem nepřihlížel proto, že byly stěžovatelem uplatněny až v odvolacím řízení. Možnost stěžovatele jako daňového subjektu navrhopat důkazy však není v daňovém řízení koncentrována do řízení v prvním stupni, proto jsou takovéto námitky naprosto irelevantní, naopak odvolací orgán je povinen se zabývat návrhy daňového subjektu bez ohledu na dobu předložených důkazních prostředků a na základě vyhodnocení všech těchto návrhů stanovit daň ve správné výši. Přes výše uvedené však krajský soud na tyto skutečnosti nerefletoval a navíc použil tyto argumenty žalovaného pro odůvodnění svého rozhodnutí.

Tím, že krajský soud postupoval jak shora uvedeno, došlo k porušení další základní zásady občanského soudního řízení, a to zásady volného hodnocení důkazů. Soud totiž vzal za své i ty názory žalovaného, které nebyly v řízení před soudem vůbec prokazovány. Toto se týká například tvrzení žalovaného o tom, že stěžovatel neprokázal zdanění částky

598 000 Kč v roce 2000 ač k tomu byl vyzýván, když soud v podstatě ignoroval důkazy předložené stěžovatelem a bez dalšího dal za pravdu žalovanému.

Stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti omezil pouze na vyslovení souhlasu se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tzn. namítá vady správního řízení, nezákonnost napadeného rozsudku a nepřezkoumatelnost tohoto rozsudku.

Pokud stěžovatel napadá postup krajského soudu, který svoje rozhodnutí „odůvodnil“ tak, že pouze okopíroval vyjádření žalovaného a údaje uvedené ve zprávě bez toho, aby odůvodnil, proč je za správné považuje, brojí proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Obdobně lze pod tento kasační důvod podřadit námitku porušení ustanovení § 3 o. s. ř. a porušení zásady občanského soudního řízení - zásady volného hodnocení důkazů.

Předně je třeba zdůraznit, že krajské soudy od 1. ledna 2003 postupují při přezkoumávání žalob proti rozhodnutím správních orgánů dle soudního řádu správního. Ustanovení občanského soudního řádu se použijí pouze v případech § 64 a § 42 odst. 5 soudního řádu správního. Řízení o správní žalobě je založeno na principu kasačním, soudy tak ve správním soudnictví nerozhodují o věci v řízení „nalézacím“ tak, jak je tomu v procesu civilním, ale přezkoumávají zákonnost rozhodnutí správního orgánu. S ohledem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, není nutné, aby soud vždy prováděl dokazování. Soud je naopak oprávněn ve smyslu ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. dokazování zopakovat nebo doplnit, přičemž doplnění dokazování lze připustit pouze v omezeném rozsahu v zájmu ověření skutečností, které již vyplývají ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu. Východiskem přístupu soudu pro rozhodnutí, zda a do jaké míry bude dokazování provádět, bude posouzení důvodnosti podané žaloby z hlediska uplatněných žalobních námitek Co se týče dokazování, je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeného podle správního řádu založeného na zásadě materiální pravdy.

S ohledem na shora uvedené nelze přisvědčit tvrzením stěžovatele, že postupem soudu došlo k porušení základní zásady občanského soudního řízení, a to zásady volného hodnocení důkazů, když soud vzal za své i ty názory žalovaného, které nebyly v řízení před soudem vůbec prokazovány. V projednávané věci soud sám dokazování neprováděl, pouze přezkoumával hodnocení důkazů již provedené žalovaným.

Nejvyšší správní soud je však nucen přisvědčit stížnostní námitce spočívající v kritice postupu krajského soudu, který pouze převzal závěry žalovaného, aniž by odůvodnil, proč je za správné považuje.

Dle setrvalé judikatury Ústavního soudu (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, zveřejněný pod č. 155 ve svazku č. 35 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ve správním soudnictví viz ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že bylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Této judikatuře (s níž je plně v souladu ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu) je společné, 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 § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá. Nejvyšší správní soud se proto, vycházející ze shora předestřených obecnějších úvah (viz také rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2005, in: www.nssoud.cz), zabýval, zda napadený rozsudek krajského soudu obстоjí v konfrontaci s uvedenými požadavky.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud, tak jak uvádí stěžovatel, pouze bez dalšího převzal závěry žalovaného, aniž by současně reagoval na všechny žalobní námitky stěžovatele. Obsah vlastního odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je takřka bezvýhradně koncipován tak, že soud toliko přepisuje argumentaci obsaženou v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného správního orgánu. Poté, co krajský soud provedl poměrně rozsáhlou rekapitulaci věci a popsal obsah vyjádření účastníků řízení (str. 1-17 rozsudku), v dalším v podstatě toliko převzal formálně i materiálně obsah rozhodnutí žalovaného, které měl přezkoumat, bez toho, aniž by reagoval na všechny žalobní námitky stěžovatele. Krajský soud namísto kontroly zákonnosti napadeného rozhodnutí se v daném případě omezil na mechanické převzetí závěrů žalovaného. Odůvodnění napadeného rozsudku není ničím jiným než

transformovanou podobou argumentace žalovaného, tedy správního orgánu, a to bez jakéhokoliv hodnotícího úsudku soudu.

Soud je povinen v odůvodnění svého rozhodnutí srozumitelným a přesvědčivým způsobem zareagovat na všechny uplatněné námitky, přičemž je samozřejmě oprávněn z těchto námitek a uplatněných argumentů vybrat takové, které považuje za relevantní a přiklonit se k nim, a naopak vysvětlit, proč jiné relevantními neshledal. Výše uvedeným povinností krajský soud nedostál.

V žalobě směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2005, č. j. 2518/05-120P stěžovatel nesouhlasil se zdaněním částky 598 000 Kč v roce 2001, když tato částka byla dle jeho tvrzení zdaněna již v roce 2000. Argumentoval tím, že žalovaný uvádí pouze odkaz na zákon o účetnictví a z něj dovozuje povinnost zdanit tuto částku v roce 2001. Daňový základ se však neodvíjí pouze z hodnot uváděných v účetnictví. Ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o dani z příjmů ve znění pro rok 2001 jednoznačně uvádí, že dani nepodléhají částky již zdaněné v předchozím roce. Zahrnutí této částky do daňových výnosů prokazoval stěžovatel účetními doklady s odkazem na písemnosti (účetní závěrku roku 2000), které byly žalovanému předloženy při podání daňového přiznání za rok 2000. Stěžovatel napadl v žalobě taktéž závěr žalovaného o tom, že součty plnění na předložených sestavách nesouhlasí. Argumentaci žalovaného, že odběratel nepotvrdil existenci faktury, označil stěžovatel za nepodstatnou, neboť zdanění příjmů není ze zákona podmíněno doručením faktury odběrateli. Žalovaný taktéž nesouhlasil se způsobem, s jakým se žalovaný vypořádal s námitkou nepřípustnosti dvojího zdanění. Dle stěžovatele ani případné pochybení z hlediska účtování o výnosech nezakládá možnost takovou částku podrobit zdanění podruhé. K pochybnostem žalovaného ohledně rozsahu prací vyúčtovaných stěžovatelem odběrateli v roce 2000 s ohledem na přijetí plnění od subdodavatelů v roce 2001, stěžovatel v žalobě namítal, že vklad všech činností uskutečněných v roce 2000 nebyl jen ze subdodávek, které pak k zajištění akce nakupoval v roce 2001, což žalovanému vysvětlil a prokázal.

Na výše uvedené námitky krajský soud reagoval na straně č. 21 rozsudku a s odkazem na ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a ustanovení § 23 odst. 1, 10 zákona o daních z příjmů se ztotožnil se závěrem žalovaného o tom, že stěžovatel ohledně zdanění částky 598 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2000 neunesl důkazní břemeno. Shodně s odůvodněním rozhodnutí žalovaného uvedl: „... pokud žalobkyně předložila fakturu č. 200080 znějící právě na tuto částku s datem 12. 1. 2001, kde je uskutečnění zdanitelného plnění uvedeno dnem 31. 12. 2000 a nepředložila ani přes výzvy správce daně prvního stupně a v odvolacím řízení žalovaného doklad o tom, že byla tato částka zahrnuta do zdanitelných příjmů roku 2000, nelze tuto fakturu považovat za důkaz postačující k prokázání tvrzení žalobkyně. Navíc je ze správního spisu zřejmé, že tato faktura nebyla v rámci daňové kontroly předložena a žalobkyně s ní argumentovala až v rámci odvolacího řízení. K výzvě žalovaného žalobkyně nepředložila hlavní účetní knihu ani účetní deník za rok 2000, předložila jen některé listiny z účetnictví. Lze se proto ztotožnit s žalovaným, že za této situace nemohl ověřit, zda byla faktura č. 200080 na částku 598 000 Kč skutečně zaúčtována do výnosů roku 2000.“

Z výše uvedeného odůvodnění je zřejmé, že krajský soud bez dalšího převzal, byť v dané věci stěžejní, závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene, aniž by se ostatními žalobními námitkami a tvrzeními stěžovatele zabýval. Krajský soud neuvedl, v čem se stěžovatel mylí, pokud se domnívá, že předloženými doklady prokázal zdanění výše uvedené částky v roce 2000. Stěžovatelem na základě výzev správce daně a žalovaného předloženými doklady a jejich vypovídací schopností se krajský soud nezabýval, přestože podstatou žaloby byl právě nesouhlas stěžovatele s hodnocením jím předložených důkazů. Zatímco žalovaný ve svém rozhodnutí precizně zhodnotil důkazní prostředky a jak je patrné z rozsáhlého odůvodnění rozhodnutí, závěr o neunesení důkazního břemene nevyvodil pouze ze skutečnosti, že stěžovatel přes konkrétně formulovanou výzvu nepředložil účetnictví roku 2000, ale taktéž podrobil hodnocení stěžovatelem předložené listy účetních sestav a jejich vypovídací schopnost s ohledem na zjištěný stav, krajský soud se omezil pouze na závěr jediný, byť, jak již bylo výše uvedeno, závěr stěžejní. Žalovaný opřel své rozhodnutí taktéž o zjištění, že stěžovatelem doložená faktura nebyla u odběratele nalezena, že cena deklarovaného plnění v prosinci 2000 neodpovídá rozsahu prací provedených stěžovatelem a prací přijatých formou subdodávek v tomto zdaňovacím období (plnění uskutečněná formou subdodávek pro předmětnou akci stěžovatel přijal až v roce 2001) dále konstatoval porušení zákona o účetnictví z důvodu nedodržení časové a věcné souvislosti, poukázal na součtové rozpory na předložených listech sestav i na skutečnost, že stěžovatel v roce 2002 snížil za zdaňovací období roku 2001 formou dodatečného daňového přiznání uskutečnitelná zdanitelná plnění v rozsahu 598 000 Kč z důvodů neuskutečnění zdanitelného plnění. I proti těmto výše uvedeným dílčím závěrům stěžovatel v žalobě brojil, přičemž krajský soud na tyto žalobní námitky stěžovatele nereagoval.

Obdobně postupoval krajský soud v případě, kdy stěžovatel zpochybňoval postup žalovaného, který částku 40 000 Kč vynaloženou na poradenství v souvislosti se získáním certifikace ISO neuznal za daňový výdaj roku 2002, když zdůvodnil, že nesouvisí ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů věcně a časově se zdanitelnými příjmy tohoto zdaňovacího období. Zatímco v žalobě ze dne 16. 5. 2005 stěžovatel namítal, že certifikací ISO nevzniká nehmotný majetek a výdaje směřující k obdržení certifikace nejsou nehmotným investičním majetkem, v replice svůj názor změnil a uvedl, že „se sice stalo mezi účastníky nesporným, že šlo o náklady na pořízení nehmotného majetku“, avšak stěžovatel nikdy nemůže předem znát celkovou výši nákladů na jeho pořízení. První náklad 40 000 Kč za přípravu certifikace proto musí být rozpočítáván do tolika let, do kolika si tento subjekt udrží ISO.

Krajský soud i v případě výše uvedené námitky převzal závěry žalovaného. K námitce stěžovatele uvedené v replice, podle níž náklady na certifikaci musí být rozpočítávány do tolika let, do kolika si tento subjekt udrží ISO, nikoli do třech let, jak to učinil žalovaný, krajský soud opět pouze odkázal na odůvodnění žalovaného.

Za nedostatečné je třeba taktéž označit odůvodnění krajského soudu, v němž reagoval na námitky stěžovatele brojícím proti závěru žalovaného, dle kterého stěžovatel nepředložil takové důkazy, které by potvrdily, že výdaje v částce 18 918 Kč na pracovní oblečení byly skutečně vynaloženy v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel v žalobě vyjádřil nesouhlas s tím, že žalovaný výdaje na pracovní oděvy

neposoudil jako náklady na pracovní ošacení s odkazem na Pokyn MF č. 0-190. Pokyn a požadavky v něm uvedené jdou dle stěžovatele nad rámec zákona. Argumentoval tím, že zákon o daních z příjmů platný pro rok 2002 hovoří o pracovním oděvu bez jakékoliv další definice. Neodkazuje ani na definici Ochranných pracovních pomůcek podle předpisů pro hygienu práce, neklade žádné požadavky na označování takových oděvů logy, jmény firem apod. Dovozování jakýchkoliv dalších podmínek pro uplatňování výdajů nad rámec zákona je v hrubém rozporu s ústavním právem zakotveným v Listině základních práv a svobod. Za porušení zákona označil stěžovatel výroky žalovaného, že jsou pro něj nevěrohodné důkazy ve formě prohlášení zaměstnanců, že dané oděvy používali v souvislosti se svým pracovním zařazením při výkonu povolání a tyto měli označeny jménem firmy pro její reprezentaci a šíření reklamy. Nelze totiž vyslovit pouhou domněnku, že něco není věrohodně prokázáno, když daňový řád jednoznačně definuje povinnost žalovaného prokázat nesprávnost údajů předkládaných žalobkyní. V replice pak stěžovatel napadl postup žalovaného při ověřování výše uvedených výdajů a to nejdříve místním šetřením a teprve následně umožněním procesně správného výsledku svědků. Tento postup označil za nezákonný, neboť jde o předchozí ovlivnění svědků.

K výše uvedeným žalobním námitkám krajský soud uvedl, „že v přezkoumávaném případě dospěl na základě obsahu správního spisu a odůvodnění rozhodnutí žalovaného k závěru, že se žalovaný zabýval všemi důkazními prostředky stěžovatelem předloženými a vyhověl všem jeho důkazním návrhům v daňovém řízení uplatněným. Řízení doplnil i v tom směru, že k jednotlivým uplatněným dokladům o nákupu oděvu vyslechl svědky. V odůvodnění rozhodnutí velmi podrobně a jasně vyjádřil všechna skutková zjištění z těchto důkazních prostředků seznaná a každý důkaz podrobil samostatnému hodnocení, na které soud v plném rozsahu odkazuje. V daném případě bylo bezpředmětné, podle čeho žalovaný posuzoval charakter oděvů jako oděvů pracovních, stěžejní otázkou bylo, zda stěžovatel prokázal, že předložené důkazy potvrzují beze zbytku, že se jedna o výdaje vynaložené na pracovní oděvy. Soud proto stejně jako žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel nepředložil v daňovém řízení takové důkazy, které by potvrdily, že výdaje, které jsou předmětem sporu, byly skutečně vynaloženy v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů.“

Krajský soud opět, aniž by posoudil stěžovatelem namítanou nezákonnost postupu žalovaného při ověřování výdajů, aniž by podrobil přezkumu hodnocení provedených důkazních prostředků, převzal bez dalšího závěry žalovaného.

Jak již tento soud judikoval ve svém rozhodnutí č. j. 2 As 18/2007 – 109 ze dne 9. října 2007, „odůvodnění soudního rozhodnutí představuje kreativní intelektuální činnost, kladoucí vysoké nároky na argumentační schopnosti příslušných soudců. Za uspokojivý výsledek této činnosti však nelze považovat prostou reprodukci názorů jednoho z účastníků řízení, jak učinil v daném případě krajský soud.“

Obdobně v nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 7. 2003, sp. zn. IV. ÚS 40/03 Ústavní soud konstatoval, že „postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu.“

Výše uvedenými zásadami se krajský soud v projednávané věci neřídil, pouze převzal závěry žalovaného bez svého hodnotícího úsudku a stěžovatelem žalobou napadená rozhodnutí nepřezkoumal v rozsahu všech uplatněných žalobních námitek.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že výše vytýkané vady způsobují nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 27. června 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu