

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: **TASVA s. r. o.,** se sídlem Navrátilova 237/2, Brno, 616 00, Česká republika, zastoupený JUDr. Janou Skácelovou, advokátkou se sídlem Jedovnická 8, Brno, 628 00, Česká republika, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, 602 00, Česká republika, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2007, č. j. 11506/07-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2008, č. j. 31 Ca 178/2007 – 41,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2008, č. j. 31 Ca 178/2007 – 41 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Výše uvedeným rozsudkem zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2007, č. j. 11506/07-1200-702170, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno IV. (dále jen „správce daně“) č. j. 176724/06/291912/2331 ze dne 30. 10. 2006. Tímto rozhodnutím byla stěžovateli dodatečně vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 odlišně než jak ji stěžovatel přiznal v dodatečném daňovém přiznání.

Rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností z důvodu nesprávného právního posouzení podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb.,

soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a taktéž namítá nepřezkoumatelnost rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel považuje za zmatečnou tu část odůvodnění rozsudku krajského soudu, v níž se tento soud vyjadřoval k jeho námitce, že se žalovaný nevypořádal s jeho odvolací námitkou brojící proti procesnímu pochybení správce daně, jenž zahájil vytýkací řízení obecnou výzvou a řízení ukončil, aniž by mu (stěžovateli) umožnil vyjádřit se k jeho konkrétním pochybnostem. Krajský soud dal stěžovateli za pravdu, neboť konstatoval, že z žalobou napadeného rozhodnutí je seznatelné, že žalovaný se skutečně řádně nevypořádal s předmětnou odvolací námitkou. Krajský soud však v této souvislosti dále uvedl, že stěžovatel v odvolání netvrdil, jak byl tímto postupem krácen na svých právech. Rovněž soud neshledal, že by namítaný postup správce daně mohl jakkoliv negativně omezit práva stěžovatele. Soud tedy uzavřel, že správce daně pochybil, avšak nejedná se o vadu takové intenzity, aby jejím důsledkem bylo zrušení rozhodnutí žalovaného.

V souvislosti s těmito závěry stěžovatel odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 8 Afs 80/2005 - 113), dle níž přísluší daňovému subjektu v rámci vytýkacího řízení právo vyjádřit se před jeho ukončením k výsledkům řízení. Ze spisu však dle stěžovatele vyplývá, že výzva k odstranění pochybností ze dne 7. 6. 2006 byla formulována v obecné rovině. Konkrétní pochybnosti správce daně byly specifikovány až při ústním jednání dne 23. 10. 2006. Zástupce stěžovatele do protokolu uvedl, že se ke skutečnostem dodatečně vyjádří. Správce daně, aniž by vyčkal vyjádření, vydal dne 30. 10. 2006 dodatečný platební výměr. Stěžovatel má tedy za to, že bylo porušeno jeho právo vyjádřit se před ukončením vytýkacího řízení k jeho výsledku. Nic na tom nemění ani to, že se skutečnostmi, které stěžovatel uvedl ve svém vyjádření (doručeném správci daně až dne 13. 11. 2006), odvolací orgán nesouhlasil.

K hmotnému posouzení provedenému krajským soudem stěžovatel uvádí, že ocenění jeho závazků, vyplývajících z uzavřených smluv o půjčkách v cizí měně, opatřených měnovou doložkou, není v zákoně o účetnictví jednoznačně specifikováno. Stěžovatel má za to, že v případě, kdy reálný kurz ke dni ocenění závazků je nižší než ve smlouvě sjednaný minimální kurz, nelze chápat závazek stěžovatele pouze jako závazek v cizí měně a striktně postupovat při jeho ocenění dle § 24 odst. 4 zákona č. 263/1991 Sb. o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Bez ohledu na nižší reálný kurz je totiž podle uzavřených smluv dlužník povinen vrátit ekvivalent výše půjčky v USD vynásobený minimálním kurzem. A to bez ohledu na to, zda splacení dluhu by bylo realizováno v měně české, v měně USA či v kombinaci měn obou. V této části považuje stěžovatel závěr krajského soudu za nesprávný. Považuje-li soud za správné, že v souzené věci ke konci rozvahového dne existovala možnost více variant splacení dluhu žalobce, tedy jak v české měně, tak v měně USA, pak tedy logicky lze dovodit, že tento závazek nelze oceňovat pouze jako závazek cizoměnový.

Stěžovatel v předložené žalobě uváděl, že postupoval v souladu s § 24 odst. 4 větou druhou zákona o účetnictví, tj. vzhledem k tomu, že tržní kurz ke dni ocenění byl nižší než sjednaný kurz minimální, ocenil závazek ve výši uvedené ve smlouvách o půjčkách, tj. v takové hodnotě, v jaké je v den uzavření půjčky skutečně obdržel (nakoupil).

Smysl zákona nelze dle názoru stěžovatele určit z jednotlivých ustanovení od sebe izolovaných, ale se zřetelem k vzájemné souvislosti všech jeho ustanovení. Stěžovatel v žalobě brojil proti postupu žalovaného odkazem na obecné ustanovení zákona o účetnictví uvedené v jeho § 7, kdy jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a také s odkazem na § 25 odst. 2, kdy účetní jednotky ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy od okamžiku sestavení účetní závěrky. Těmito argumenty se soud nezabýval.

Závěr soudu o tom, že při ocenění půjček stěžovatele nelze postupovat dle § 24 odst. 4 věty druhé zákona o účetnictví, považuje stěžovatel za nesprávný, vyplývající z přepjatého formalismu.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 1. 4. 2009. Ke kasační námitce spočívající v porušení práva stěžovatele vyjádřit se před ukončením vytýkacího řízení k jeho výsledku uvádí, že v rozhodnutí o odvolání se vůbec nezabýval procesním postupem správce daně. K tomuto žalovaný dodává, že stěžovatel v žalobě procesní výtky konkrétně nevznesl. Při jednání dne 23. 10. 2006 byl stěžovatel podrobně seznámen s výsledkem vytýkacího řízení, při jednání neměl k závěrům správce daně žádné připomínky, ani námitky, nepožadoval řízení doplnit. Následné vyjádření ze dne 31. 10. 2006 zpracované až následně dne 24. 11. 2006 zplnomocněným daňovým poradcem, neobsahovalo návrhy na doplnění řízení, resp. spočívalo v odlišné argumentaci věcné a ta byla poté předmětem odvolacího řízení.

Ohledně závazků z předmětných půjček bylo třeba účtovat v souladu s § 24 odst. 4 zákona o účetnictví. Tento postup byl vzhledem ke kogentní povaze výše uvedeného ustanovení jediný možný. Poukaz stěžovatele na zásadu věrného a poctivého účetnictví, zakotvenou v § 7 zákona o účetnictví je nedůvodný. Pokud byl sjednán kurz, který se odchyluje od reálného dle § 24 odst. 4 zákona o účetnictví, nelze takovou dohodu z pohledu závazných účetních předpisů akceptovat, a to právě s odkazem na zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Podle této zásady musí být cizoměnové hodnoty vykázány v rozvaze v reálném ocenění. Z tohoto důvodu také výše citované ustanovení nestanoví pro přepočet cizoměnových závazků ke konci účetního období možnost použití jiného kurzu, než kurzu devizového trhu stanoveného ČNB.

Ve smlouvách o půjčkách stěžovatele je připuštěno splatit půjčky buď v USD nebo v Kč. Pokud by byla klauzule o minimálním kurzu v budoucnu skutečně využita, vznikl by v účetnictví příslušný výsledkový kursový rozdíl až ke dni uskutečnění případu při splacení závazku nikoli k rozvahovému dni ke konci těch let, kdy je takový závazek vykazován v rozvaze. Odchylný kurz od kurzu ČNB by byl posouzen jako cena „neobvyklá“a správce daně by v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů základ daně zvýšil.

K poukazu stěžovatele na poslední souvětí odst. 4 § 24 zákona o účetnictví žalovaný uvádí, že možnost použití jiného kurzu než kurzu ČNB se vztahuje na nákup nebo prodej cizí měny za českou měnu a nevztahuje se na přepočet cizoměnových závazků na českou měnu. Z hlediska daňových předpisů představuje zaúčtovaný kurzový rozdíl zdanitelný výnos. Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví. Podle § 18 odst. 1 téhož zákona jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti. Žalovaný se domnívá, že napadený rozsudek byl vydán v souladu se zákonem a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Pro Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel podal dne 30. 6. 2006 dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, v němž snížil hospodářský výsledek o částku 630 237 Kč, a to prostřednictvím řádku 112. Položka byla označena jako „oprava účtování kurzových rozdílů při přecenění závazků v cizí měně, přičemž při účtování tohoto závazku nebylo nedopatřením zohledněno smluvní ujednání o stanovení minimálního kurzu, který bude použit při úhradě závazku. Přijaté půjčky byly v řádném daňovém přiznání v účetnictví stěžovatele oceněny v průběhu roku 2003 pevným kurzem používaným v účetnictví v celkové výši 9 186 976,80 Kč. Stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání, neboť jak uvedl, chybnou komunikací stěžovatele a zpracovatele účetnictví nebylo v řádném daňovém přiznání respektováno smluvní ujednání o minimálním kurzu pro vrácení půjček.

Správce daně po podání dodatečného daňového přiznání zahájil u stěžovatele vytýkací řízení.

V průběhu vytýkacího řízení bylo zjištěno, že stěžovatel dne 4. 6. 2003 a dne 2. 10. 2003 uzavřel smlouvy o půjčce, na základě kterých si půjčil od manželů E. a L. T. prostředky v celkové výši 305 000 USD. Obě tyto půjčky byly dle smluvních podmínek bezúročné s tím, že pro případné vrácení půjčky byl ve smlouvě sjednán minimální kurz, který u půjčky ze dne 4. 6. 2003 činil 27,62 Kč/USD a u půjčky ze dne 2. 10. 2003 činil 27,93 Kč/USD. Smlouvy obsahovaly následující text: „dlužník... se zavazuje dlužnou částku splatit věřitelům nejpozději do 31. 12. 2005. Splátka půjčky bude dlužníkem realizována dle písemných dispozic věřitelů a to buď bankovním převodem na účet věřitelů (devizový nebo korunový) nebo v hotovosti (USD nebo Kč).“ V čl. III. „ .....smluvní strany určují, že kurz 27,620 Kč za 1 USD (valuta prodej Komerční banky, a. s. dne 4. 6. 2003) jakožto minimální kurz pro vrácení půjčky v Kč. Jestliže v době splacení půjčky bude kurz valuta prodej Komerční banky, a. s. výhodnější pro věřitele, přísluší věřitelům částka dle tohoto kurzu...“

Správce daně dospěl v daňovém řízení k závěru, že postup stěžovatele při ocenění závazků dle § 24 odst. 4 zákona o účetnictví byl správný a dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 10. 2006 stanovil daňovou ztrátu ve stejné výši, jako byla posledně známá daňová ztráta. Stěžovatel se proti rozhodnutí správce daně odvolal. Odvolání žalovaný zamítl. V rozhodnutí uvedl, že v případě smluv o půjčkách, kde bylo ujednáno variantní vrácení (buď v Kč nebo USD) a současně nebylo předem smluvně ujednáno, že předmětné půjčky budou vráceny v Kč a bude tedy aplikován minimální smluvně ujednaný kurz, nebylo možné použít jiného kurzu, než je stanoveno v § 24 odst. 4 zákona o účetnictví, a to ani s ohledem na zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Ustanovení

§ 24 odst. 4 zákona o účetnictví přikazuje majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávat na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným ČNB. Žalovaný uzavřel, že vzniklý kursový zisk měl být zaúčtován do výnosů. Poslední větu § 24 odst. 4 zákona o účetnictví aplikovat nelze. Stěžovatel rozhodnutí napadl žalobou. Krajský soud žalobu kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), a je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a taktéž namítá nepřezkoumatelnost rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí. Stěžovatel v kasační stížnosti soudu vytýká, že se všemi argumenty stěžovatele v žalobě uvedenými nezabýval. Stěžovatel v žalobě brojil proti postupu žalovaného odkazem na obecné ustanovení zákona o účetnictví uvedené v § 7 zákona, kdy jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a také s odkazem na § 25 odst. 2, kdy účetní jednotky ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy od okamžiku sestavení účetní závěrky. Těmito argumenty se soud nezabýval.

Nejvyšší správní soud shledal námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku důvodnou, i když z důvodů z části odlišných od stěžovatele.

K tomu, co činí rozhodnutí nepřezkoumatelným, se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjadřoval. Například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (zveřejněno ve Sb. NSS č. 133/2004), v němž nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost označil takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je pak založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63, je jinou vadou řízení před soudem s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu (žalobní bod), který nebyl žalobcem uplatněn. Tento nesprávný postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je jinak ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s. ř. s.), neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí.

Podle ustanovení § 75 odst. 2 věty prvé s. ř. s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s. pak soudu umožňuje bez návrhu vyslovit nicotnost napadeného rozhodnutí.

Z ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. vyplývá, že soudní řízení správní je striktně založeno na dispoziční zásadě. Tato zásada se promítá i do § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., který ukládá žalobci povinnost označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah napadení správního rozhodnutí a uvedení důvodů totiž znamená povinnost žalobce tvrdit, že správní rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o rozhodnutí nicotné. Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě z absentujícího důvodu (žalobního bodu).

K otázce rozsahu přezkumné činnosti správního soudu již dříve zaujal stanovisko Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2005, č. j. 6 As 45/2004 - 84 (www.nssoud.cz), v němž uvedl, že „*rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona (§ 75 odst. 2 s. ř. s.); rozsah přezkumné činnosti soudu nelze proto v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu zúžit s poukazem na znění návrhu rozsudečného výroku rozhodnutí soudu, který žalobce v žalobě formuloval*“. V tomto směru lze poukázat i na předchozí judikaturu vrchních soudů, např. Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 14. 1. 1997, č. j. 7 A 185/94 - 23, vyslovil právní názor, že „ve správním soudnictví se soud řídí dispoziční zásadou, proto ve smyslu ustanovení § 249 odst. 2 o. s. ř. může správní rozhodnutí přezkoumat pouze v rozsahu, v jakém je žalobou napadeno, tedy pouze z hlediska důvodů a tvrzení žalobce, v čem napadené správní rozhodnutí odporuje zákonu nebo jinému předpisu, který má charakter právního předpisu. Soud se proto musí omezit na zkoumání rozhodnutí jen v tomto směru, nejde-li ovšem o vady rozhodnutí, způsobující jeho nicotnost, k níž soud musí hledět z povinnosti úřední“.

V dané věci krajský soud žalobou napadené rozhodnutí nezrušil, avšak přezkoumal jej nad rámec konkrétně vznesených žalobních námitek.

V bodě III. žaloby stěžovatel namítal: „Pomineme-li skutečnost, že žalovaný se v odůvodnění odvolání nezabýval odvolacími námitkami k procesnímu postupu správce daně, lze přisvědčit, že podstata sporu spočívá v tom, zda podle platné úpravy zákona o daních z příjmů, ale také zákona o účetnictví je možné původně zaúčtovaný výnos (kursový zisk) ve výši 1 367 637,60 Kč snížit pro účely daňové o částku 630 236,80 Kč, tj. na kursový zisk 737 400,80 Kč uváděný po opravě účtování.“ Poté v žalobě následují pouze námitky směřující do hmotného posouzení, nikoli do procesního postupu správce daně a žalovaného. Z takto formulované žalobní námitky nebylo patrné, které odvolací námitky k procesnímu postupu správce daně žalovaný opomněl posoudit, nadto sám stěžovatel v žalobě použitou formulací zdůraznil, že požaduje po soudu, aby především přezkoumal hmotně právní posouzení ocenění žalobcem přijatých půjček.

Nejvyšší správní soud je v této souvislosti nucen připomenout závěry vyslovené v rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58 (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž soud mj. konstatoval, že „*konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran: jedině tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.*

Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.“

Výše popsaná kritéria přezkoumatelnosti předmětná žalobní námitka stěžovatele nesplňovala. Krajský soud se proto neměl zabývat postupem, jakým žalovaný zahájil vytýkací řízení, zda při něm pochybil atd. Aby se jednalo o řádně uplatněnou námitku v žalobě, musel by v ní stěžovatel konkrétně vymezit, které z odvolacích námitek žalovaný nepřezkoumal a čeho se námitky týkaly, stejně jako specifikovat, na jakých právech byl tímto postupem stěžovatel krácen. Žádná taková tvrzení žaloba neobsahovala. Pokud stěžovatel v žalobě pouze odkázal na námitky v odvolání, bez toho, aniž by je v žalobě konkretizoval, byla jeho žalobní námitka z důvodů výše uvedených blíže nepřezkoumatelná. Navíc jak již bylo výše zdůrazněno, sám stěžovatel výslovně uvedl, že předmětnou vadu pomíjí.

Krajský soud přes výše uvedené v napadeném rozsudku přezkoumával průběh i zákonnost vytýkacího řízení. Krajský soud bez jakékoliv konkretizace procesního pochybení vyhledal opomenutou odvolací námitku a dopad tohoto pochybení na zákonnost rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že obecně formulovaná výzva dle § 43 daňového řádu v projednávané věci nemohla jakkoliv negativně omezit možnost stěžovatele uplatnit svá práva a chránit je. Stěžovatel tyto závěry následně napadl v kasační stížnosti. Teprve v této specifikoval námitky směřující k procesnímu postupu ve vytýkacím řízení. Těmito se zdejší soud v důsledku procesního pochybení krajského soudu zabývat nemůže.

Postup krajského soudu byl s ohledem na výše uvedené v předmětné věci nepřípustný, a je třeba ho považovat za jinou vadu řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel namítal v kasační stížnosti nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť má za to, že se krajský soud nevypořádal s veškerou žalobní argumentací. I této námitce je třeba přisvědčit.

Z hlavy páté Listiny základních práv a svobod vyplývá obecný požadavek, podle něhož jsou soudy povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit. Absence řádného odůvodnění napadeného rozhodnutí tak vede k nepřezkoumatelnosti; takové rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (II ÚS 686/02).

Dle Nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 7. 2003 sp. zn. IV. ÚS 40/03 „*postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu.*“ Obdobně judikoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 24. 2. 2004 sp. zn. II. ÚS 242/02, když dovodil, že ze zásad spravedlivého procesu mimo jiné vyplývá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a vysvětlit jejich případné odmítnutí.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 „*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. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*“

Z textu žaloby je patrné, že stěžovatel v žalobě mimo jiné namítal, že ze smluv o půjčce je zřejmé, že závazek stěžovatele nemůže být nižší než je ujednáno ve smlouvě (dohoda o minimálním kurzu) a je-li k danému okamžiku kurz ČNB nižší, pak má stěžovatel za to, že k okamžiku ocenění se jedná o nákup cizí měny za českou měnu.

Dále stěžovatel tvrdil, že způsob ocenění zastávaný správcem daně a žalovaným by byl v rozporu se zásadou věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví (§ 7 zákona o

účetnictví), neboť by rozvaha vykazovala podstatně nižší závazky, než byly k tomuto datu ve skutečnosti. Nelze za reálné ocenění předmětného závazku ke dni 31. 12. 2003 považovat částku 7 819 339,20 Kč, když podle smluv byl stěžovatel povinen vrátit 8 449 576 Kč.

Stěžovatel nesouhlasil se závěrem žalovaného o tom, že dohodu o minimálním kurzu nelze akceptovat s ohledem na zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Stěžovatel v žalobě k tomuto namítal, že vztahy věřitele a dlužníka se řídí občanským a obchodním zákoníkem, podle zákona o účetnictví se pouze o těchto vztazích účtuje. V replice pak stěžovatel zdůraznil, že zákon o účetnictví nemůže být normou, která zneplatní smluvní ujednání, které je v souladu s obchodním a občanských zákoníkem uzavřeno. Stěžovatel citoval § 744 obchodního zákoníku upravující měnovou doložku. Stěžovateli není známo žádné ustanovení zákona, které by sjednání minimálního kurzu vylučovalo a i vzhledem k žalovaným uváděnému § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nepovažuje stěžovatel za neobvyklé, pokud věřitel při sjednání půjčky v cizí měně přenese budoucí kursová rizika na věřitele.

Stěžovatel dále v žalobě označil za zmatečný odkaz žalovaného na stanovisko MF a komentář autorky publikace Účtování o cizích měnách. Předmětné stanovisko dle stěžovatele s danou problematikou nesouvisí a je vytrženo z kontextu. V replice stěžovatel předmětnou žalobní argumentaci rozhojnil tak, že napadl závěr žalovaného o tom, že sjednaný minimální kurz by bylo v daném případě nutno posoudit jako „cenu neobvyklou“. Výše tohoto minimálního kurzu nebyla stanovena náhodně, ale ve výši odpovídající reálné hodnotě závazku v zajišťované měně ke dni uzavření smlouvy. Rovněž vyjádření žalovaného v závěru odůvodnění k uplatnění odečtu tzv. nerealizovaných zisků označil stěžovatel v žalobě za nadbytečné, neboť podstatou sporu není nerealizovaný zisk, ale skutečnost, zda má resp. může být předmětem daně zisk, který vůbec nevznikl a ani vzniknout nikdy nemohl. Postup žalovaného shledal stěžovatel v rozporu s logikou daňové soustavy, ale taktéž základními zásadami daňového řízení. Ve svém důsledku by znamenal, že závazek by byl v účetnictví stěžovatele oceněn v částce nižší než by byl stěžovatel povinen podle uzavřené smlouvy hradit, a to bez ohledu na den plnění. Z toho pro stěžovatele měl vyplývat zisk, kterého nikdy nedosáhl a dosáhnout ani nemohl.

Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, že se soud omezil pouze na posouzení, zda bylo možné při oceňování stěžovatelem uzavřených půjček aplikovat způsob ocenění uvedený v poslední větě ustanovení § 24 odst. 4 zákona o účetnictví, tedy zda se v případě předmětných uzavřených půjček jedná o prodej a nákup cizí měny. Ostatní výše uvedené námitky ponechal krajský soud zcela bez povšimnutí.

Krajský soud v rozsudku uvedl, že žalobce v žalobě opakovaně tvrdil, že povinnost vrátit půjčky v českých korunách vyplývá z textu smluv. Tento závěr soudu nemá oporu v textu žaloby. Lze tedy přisvědčit taktéž kasační výtce stěžovatele, který považuje výše uvedený závěr za nesprávný, neboť z kontextu žaloby je zřejmé, že stěžovatel netvrdil povinnost vrátit půjčku v českých korunách, nýbrž specifikoval reálnou výši závazku bez ohledu na to, v jaké měně by byl závazek uhrazen.

Výše uvedené odůvodnění rozsudku je nedostačující.

Nejvyšší správní soud tak došel k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a dále pro jinou vadu řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud v dalším řízení přezkoumá rozhodnutí žalovaného v rozsahu všech uplatněných žalobních námitek.

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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. března 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu