

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **REXEL CZ s. r. o.**, se sídlem Škrobárenská 497/10, Brno, zastoupeného Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2008, č. j. 6569/08-1200-701607, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2010, č. j. 30 Ca 118/2008 - 83,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2010, č. j. 30 Ca 118/2008 – 83, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Brno II. dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 9. 2007, č. j. 150764/07/289911/3186, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 244 900 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002. Proti v záhlaví označenému rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru, brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jenž rozsudkem ze dne 23. 6. 2010, č. j. 30 Ca 118/2008 – 83, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a rozhodl o náhradě nákladů řízení.

[2] Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že § 23 odst. 1 ve spojení s § 24 odst. 1 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) lze interpretovat tak, jak činí žalobce (tedy, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce

listopadu 2002 dodatečně vyměřená v září roku 2007, je daňově účinným nákladem vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2002); současně však není vyloučen takový výklad těchto zákonných ustanovení, kterého se dovolává žalovaný (pokud byla daň z přidané hodnota vyměřena dodatečným platebním výměrem doručeným v září roku 2007, nastal z účetního a daňového hlediska okamžik uskutečnění účetního případu v roce 2007). Krajský soud proto s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 – 73, uzavřel, že v případě kdy právní úprava umožňuje svojí nejednoznačností několik možných výkladů a postupů, nelze při výkonu veřejné správy při respektování čl. 2 Ústavy aplikovat takový výklad, který jde k tíži občana (zásada *in dubio pro mitius*), a upřednostnil proto výklad preferovaný žalobcem. Doplnil, že pokyn D-300 Ministerstva financí, č. j. 15/107 705/2006, nemůže mít na uvedené úvahy vliv, neboť pokyny Ministerstva financí řady D nejsou obecně závaznými právními předpisy.

II. Námitky stěžovatele

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti ze dne 13. 6. 2011, resp. v jejím doplnění ze dne 26. 7. 2011, namítá, že nebylo na místě aplikovat zásadu *in dubio pro mitius,* neboť právní úprava není v tomto případě nejednoznačná a neumožňuje několik možných výkladů a postupů, nýbrž pouze jediný výklad, a to takový, že jestliže byl dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty správcem daně vydán a zároveň doručen účastníkům v roce 2007, tak z účetního i daňového hlediska okamžik uskutečnění účetního případu nastal v roce 2007, a to bez ohledu na skutečnost, že se jedná o dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2002.

[4] V případě faktury přijaté ze dne 4. 12. 2002 (č. 1110007883, datum uskutečnění zdanitelného plnění 29. 11. 2002) od dodavatele MRAW spol. s. r. o. se jednalo o účetní případ, který dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů věcně a časově patřil do roku 2002. V tomto roce žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (390 720 Kč) a na základě tohoto odpočtu mu byla částka vrácena; zbývající částka z uvedené faktury byla zaúčtována do nákladů roku 2002. Jestliže následně správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty a doručil jej žalobci v září roku 2007, tak z účetního i daňového hlediska okamžik uskutečnění účetního případu nastal v roce 2007. Věcně a časově dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů souvisí s rokem 2007, neboť byl vydán a doručen v tomto roce. Skutečnost, že se výše uvedený dodatečný platební výměr vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2002, na této situaci nic nemění, protože v případě vydání dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty se jedná o účetní případ, který je nutno posuzovat samostatně a jedná se o případ, který jednoznačně účetně souvisí s rokem 2007. Žalobce mohl až na základě dodatečného platebního výměru zjistit, že mu nebyl uznán odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu za rok 2002.

[5] Z daňového hlediska je zásada časové a věcné souvislosti uvedena v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to poněkud odlišně od zákona o účetnictví, protože v ní není obsažen dovětek *„není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou (účetní jednotky) účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti“* (§ 3 odst. 1 zákona o účetnictví). Z toho vyplývá, že pokud účetnictví zásadu časové a věcně souvislosti nedodrží, tak v základu daně dodržena být musí. Daň dodatečně doměřená za rok 2002 nemohla být v tomto roce nákladem, neboť byla z hlediska účetního zaúčtována na účet 343022 – Daň z přidané hodnoty a z hlediska daňového byla uplatněna jako odpočet daně na vstupu. Ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů by bylo možno

aplikovat, pokud by např. žalobci vznikl v roce 2002 skutečný náklad – např. opomenutá dodavatelská faktura za provedení služby, která nebyla v roce 2002 zaúčtována. V uvedeném případě by o této faktuře bylo účtováno až v roce, kdy byla zjištěna tato skutečnost. Daňově by se musel tento náklad uplatnit v roce, kam patří, a to dodatečným daňovým přiznáním, tedy mimoúčetně. Vždy se tedy musí dle stěžovatele jednat o skutečný náklad; daň z přidané hodnoty však u plátce DPH není nákladem, pokud z ní uplatní nárok na odpočet daně na vstupu (což stěžovatel učinil). Nákladem se stává, až v případě vymezeném v § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

[6] Stěžovatel má za to, že rozsudek krajského soudu trpí nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí; k věci samé se dle něj soud vyjádřil nepřiměřeně stručně, a to pouze v jednom odstavci s odkazem na interpretaci dotčených zákonných ustanovení provedenou žalobcem a na rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 – 73, aniž by bylo zřejmé, jak dopadá na projednávanou věc. Nedostatečně pak vypořádal argumentaci stěžovatele.

III. Vlastní argumentace soudu

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež zastupuje zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie [§ 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále jen „s. ř. s.“], a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů [§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.] a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[8] Nejprve se musel zdejší soud zabývat námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]; teprve pokud by této výtce nepřisvědčil, mohl by zkoumat další námitky, které směřují do právního posouzení věci samé, neboť pouze v případě přezkoumatelného rozhodnutí je zpravidla možno hodnotit i jeho zákonnost. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je ostatně vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat *ex officio,* tedy i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal [srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.].

[9] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), v němž uvedl, že „[n]*edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Za nepřezkoumatelné se považuje též rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi uplatněnými žalobními body (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je také takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění není „[z]*řejmé, 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" (podle rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[10] Ačkoli se v nyní souzené věci jedná o odlišnou situaci, ve které krajský soud neodmítl argumentaci, na níž je postaven základ žaloby, nýbrž akceptoval jak interpretaci žalobce, tak žalovaného, má Nejvyšší správní soud za to, že i v takovém případě je na místě aplikace požadavků na kvalitu odůvodnění rozhodnutí krajských soudů, jež vyplývají ze shora zmíněné judikatury zdejšího soudu. Proto pokud je nutno za nepřezkoumatelné považovat takové rozhodnutí krajského soudu, z něhož není patrné, proč měl námitky účastníků za liché, mylné nebo vyvrácené, lze i v případě opačném, kdy měl krajský soud za správné, myslitelné a nezpochybnitelné současně argumenty žalobce i žalovaného, požadovat, aby odůvodnění takového rozhodnutí obsahovalo přezkoumatelné úvahy, jež soud vedly k závěrům v něm obsaženým.

[11] Nyní přezkoumávaný rozsudek krajského soudu však těmto požadavkům nevyhoví. Nelze z něj totiž seznat, proč k závěru o možnosti dvou paralelních výkladů dotčených ustanovení krajský soud dospěl, neboť sám žádný výklad neprovedl, nenastínil ani v nejmenším své úvahy, z nichž mělo vyplynout, že obě interpretace jsou možné a vzájemně se nevylučující. Krajský soud pouze bez dalšího komentáře odkázal na konkurující názory žalobce a stěžovatele, což nelze v žádném případě považovat za dostatečné. Nadto nelze z odůvodnění vysledovat, proč má krajský soud za prokázané, že výklad provedený stěžovatelem jde k tíži žalobce a naopak z jakého důvodu naplňuje interpretace žalobce požadavky principu *in dubio pro mitius.* Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu je tedy důvodná.

[12] Stěžovatel ve vztahu k otázce nepřezkoumatelnosti také namítl, že není zřejmé, jak dopadá na projednávanou věc rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 – 73, na nějž v odůvodnění krajský soud odkazuje. Citovaný judikát se skutečně zabýval otázkami skutkově i právně odlišnými od nyní souzené věci (jednalo se o otázky výkladu neurčitých právních pojmů a zákazu libovůle správce daně při jejich výkladu, konkrétně pak šlo o výklad pojmu *„krácení daňové povinnosti jiným způsobem"* obsaženého v § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů); krajský soud však odkázal na pasáž z tohoto rozsudku, jež obsahuje zobecňující úvahy ve vztahu k výkonu veřejné moci v oblasti správy daní a které lze dle názoru Nejvyššího správního soudu v zásadě použít i pro případy skutkově a právně odlišných věcí. To ovšem nic nemění na shora uvedeném závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[13] Dále se Nejvyšší správní soud musel zabývat tím, zda je povinen odpovědět i na další námitky stěžovatele uplatněné v kasační stížnosti, byl-li rozsudek krajského soudu shledán nepřezkoumatelným. Při řešení této otázky aplikoval závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS. V něm rozšířený senát vyslovil, že *„krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se*

přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude). Pokud se však s ohledem na dosavadní výsledky řízení, povahu věci či z jiných důvodů stávají v důsledku zrušovacího rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost některé skutkové a právní otázky (a k nim směřující žalobní či stížní námitky) bezpředmětnými, není nutno se jimi zabývat; postačí toliko zdůvodnit, proč je má soud v daném řízení nadále za bezpředmětné." Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zbývající kasační námitky týkající se výkladu dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů (konkrétně pak posouzení právní otázky, zda lze dodatečně doměřenou daň z přidané hodnoty odečíst od základu daně v roce, kdy bylo doručeno rozhodnutí o doměření, či v roce, za který byla daná daň doměřena) není v tuto chvíli možno vypořádat, neboť v odůvodnění napadeného rozsudku nelze nalézt ve vztahu k této otázce žádné úvahy, což je ostatně logické, neboť krajský soud neupřednostnil ani jeden z nabízených výkladů a tím pádem ani nijak nevypořádal žalobní námitku nesprávného právního posouzení věci žalovaným. Neexistují tedy žádné otázky, jež by bylo možno z dotčeného rozsudku oddělit k samostatnému posouzení ve světle stěžovatelem uplatněné námitky naplňující důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[14] I přes tuto skutečnost vnímá Nejvyšší správní soud jako potřebné zdůraznit, byť pouze jako *obiter dictum,* k otázce údajně konkurujících výkladů § 23 odst. 1 ve spojení s § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, že je při interpretaci těchto ustanovení nutno dbát zejména smyslu a účelu úpravy daňově účinných výdajů (nákladů), tedy zohlednit důvody, pro které zákonodárce umožňuje daňovému subjektu snížit si pomocí těchto výdajů (nákladů) základ daně, a to zejména ve vztahu k základnímu principu věcné a časové souvislosti uvedenému v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[15] Závěrem tohoto rozsudku musí zdejší soud vyjádřit své znepokojení nad skutečností, kterou nemohl při studiu soudního spisu přehlédnout. Ačkoli k vyhlášení rozsudku ve věci došlo při ústním jednání dne 23. 6. 2010, krajský soud předal stejnopis rozsudku k doručení účastníkům řízení až dne 3. 6. 2011, tedy téměř rok poté, přičemž v mezidobí, jak vyplývá z obsahu spisu, nedocházelo v řízení k žádným dalším úkonům; spis dokonce neobsahuje ani žádost o prodloužení lhůty k vyhotovení rozhodnutí adresovanou předsedovi krajského soudu [§ 54 odst. 3 s. ř. s.]. Takový přístup lze označit přinejmenším za nesprávný; rozhodně nepřispívá ke zvyšování důvěry občanů nejen ve správní soudnictví, ale v justici jako celek a k naplňování zásad rychlosti a hospodárnosti řízení. Naopak jej lze v souladu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2004, č. j. Aprk 1/2004 – 58) pokládat za velice výrazný průtah v řízení, ke kterému navíc došlo v okamžiku, kdy už byl ve věci vyhlášen meritorní rozsudek.

[16] Na základě shora uvedeného lze tedy uzavřít, že krajský soud k závěru, že dotčena ustanovení zákona o daních z příjmů, jejichž výklad je předmětem sporu v tomto řízení, lze interpretovat dvěma různými rovnocennými způsoby, dospěl nepřezkoumatelným postupem, neboť toliko konstatoval, že se ztotožňuje se závěry žalobce i stěžovatele. Z odůvodnění však není seznatelné, z jakých důvodů a na základě jakých argumentů a úvah dospěl právě k tomuto závěru. Krajský soud se tedy musí v dalším řízení přezkoumatelným způsobem vypořádat s argumentací

obou účastníků řízení, včetně uvedení úvah, jež jej povedou k závěrům obsaženým v odůvodnění rozsudku a dovodit z těchto úvah příslušné přezkoumatelné závěry.

IV. Závěr

[17] Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, a proto jej podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. listopadu 2011

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu