

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Fond dalšího vzdělávání,** se sídlem Cejl 10, Brno - střed, zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 31 Ca 157/2009 – 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 31 Ca 157/2009 – 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce Fond dalšího vzdělávání (původně INSTITUT VÝCHOVY BEZPEČNOSTI PRÁCE) domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 31 Ca 157/2009 – 46, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 30. 3. 2011, č. j. 31 Ca 157/2009 – 46, zamítl jako nedůvodnou žalobu INSTITUTU VÝCHOVY BEZPEČNOSTI PRÁCE - nyní Fond dalšího vzdělávání, kterou se žalobce domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12112/09-1200-701996 a č. j. 12113/09-1200-701996, jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 164 840 Kč, a za zdaňovací období roku 2006 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 187 200 Kč za současného předepsání penále ve výši 37 440 Kč.

Krajský soud při svém rozhodování nejprve vymezil vznesené žalobní body. Dovodil, že žalobce napadá jednotlivá rozhodnutí žalovaného z totožných důvodů, které směřují jednak proti postupu správních orgánů v předchozím řízení (3 procesní důvody) a jednak vytýkají žalovanému nezákonnost jeho rozhodnutí v důsledku nesprávného posouzení věci samé (4 hmotně-právní důvody). Pokud jde o procesní důvody (nezákonné zahájení daňové kontroly, nedostatečně a nesprávně zjištěný skutkový stav věci, nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného pro nedostatečné odůvodnění jeho rozhodnutí), tak tyto námitky neshledal krajský soud opodstatněnými. Zákonným předpokladem k zahájení daňové kontroly není, aby správce daně při tomto úkonu disponoval konkrétními podezřeními o krácení daně ze strany žalobce a tomuto je objasnil. Ze strany správních orgánů je naopak zcela legitimní zahájit daňovou kontrolu i bez jakéhokoliv podezření (namátkově). Na tom nic nemění ani ojedinělé, překvapivé a pro správní praxi zcela odlišné rozhodnutí Ústavního soudu, na které žalobce poukazuje (sp. zn. I. ÚS 1835/2007). Důvodná není ani druhá procesní námitka, neboť správní soud neshledal, že by skutkový stav věci nebyl zjištěn úplně, že nebyly shromážděny důkazy v dostatečné kvalitě a kvantitě, a že dokazování nebylo provedeno v souladu se zákonem. Krajský soud nepřisvědčil ani výtce, že by byla rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelná, a to ať již pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů. Pokud jde o žalobní body napadající nesprávnost hmotně-právního posouzení věci žalovaným (prostředky ve formě příspěvku na provoz nejsou předmětem daně z příjmů pro daňové subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem dosahování zisku), správní soud uvedl, že se plně ztotožňuje s právním posouzením předmětné záležitosti žalovaným. V 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. Jelikož je žalobce státní příspěvkovou organizací zřízenou Ministerstvem práce a sociálních věcí, není podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, přípustné, aby si ponechal nečerpané části příspěvku na provoz a převedl je do rezervního fondu. Výklad žalovaného, podle nějž lze do rezervního fondu rozdělit pouze část tzv. zlepšeného výsledku hospodaření z vlastní činnosti organizace, nikoliv však z nečerpaného příspěvku na provoz, je proto naprosto správný a souladný se zákonem. Krajský soud nepřisvědčil ani druhé hmotně-právní námitce, neboť výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) správcem daně i žalovaným je zcela přiléhavý. Pokud pak jde o třetí hmotně-právní námitku, daňové orgány zcela logicky respektovaly žalobcem rozdělenou činnost na činnosti – střediska, která měla odlišný charakter, i když svou náplní splňovaly 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 žalovanému ničeho vytknout, zvláště, když se v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí s problematikou celkových nákladů a výnosů srozumitelně a logicky vypořádal. Přepisování takto učiněných závěrů do rozsudku považuje správní soud za bezúčelné. K poslední hmotně-právní námitce - spočívající v přesvědčení žalobce, 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 část

výdajů (neboť je nelze považovat za daňově účinné), krajský soud již jen odkázal na svou argumentaci k výše vypořádaným žalobním námitkám. Pro úplnost pak správní soud uzavřel, 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.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., které byly dále podrobně rozvedeny zástupcem žalobce.

Stěžovatel předně namítl, že krajský soud nesprávně posoudil vytýkanou vadu řízení před správními orgány o nezákonné zahájené daňové kontrole (pro absencí důvodů k jejímu zahájení), neboť pak nemohla mít za následek přetržení prekluzivní lhůty k vyměření daně. V tomto směru musí poukázat na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/2007. Zásadní je však nezákonnost hmotněprávního posouzení věci samé. Již v žalobě namítal, že napadená rozhodnutí žalovaného jsou v rozporu s dikcí jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů, konkrétně např. s ustanovením § 18 odst. 4 písm. a) i b) zákona o daních z příjmů. Podle těchto ustanovení příjmy z hlavní činnosti nepodléhají dani z příjmů [§ 18 odst. 4 písm. b)], když je hlavní činnost ztrátová. Rovněž tak podle písm. a) uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů platí, že „příspěvek od zřizovatele nepodléhá dani z příjmů“. V žalobě pak důrazně nesouhlasil s tím, že správní orgány nepřípustně aplikovaly ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, ačkoliv toto dopadá jen na příjmy „*od daně osvobozené* a *příjmy do základu daně nezahrnované*“. O tento případ ale v této věci nešlo. Zde se jednalo o příjmy, které nejsou předmětem daně. V žalobě rovněž namítal, že správní orgány nepřípustně posuzovaly jeho činnosti „podle středisek“, ačkoliv k tomu chybí zákonný podklad. Navíc dospěly i k nesprávnému závěru, že činnost některých středisek byla zisková. Jeho argumentace k takto vymezeným žalobním bodům pak činila přes 5 stran textu, opírající se o výslovnou dikci zákona. Krajský soud se však vypořádal se vznesenými hmotně-právními žalobními body nejen stručně, ale především nepřezkoumatelně, když nevyslovil žádné své vlastní závěry a pouze odkazoval na závěry žalovaného. Správní soud tedy nedostál své povinnosti srozumitelně a přesvědčivě odůvodnit, proč jsou argumenty daňového subjektu proti dodatečnému stanovení daně a rozhodnutím žalovaného mylné a nesprávné. Ostatně krajský soud nepodal žádný svůj náhled na věc (problematiku zdanění příjmů u neziskové organizace). Vůbec se také nezabýval vznesenými argumenty, pro které považoval závěry žalovaného za nepřijatelné z hlediska aplikace jednotlivých a poukazovaných ustanovení zákona o daních z příjmů. Takový postup je v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2005, podle něhož je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, pokud z něj nevyplývá, proč správní soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč vznesené argumenty považuje za liché, mylné či vyvrácené, zvláště v případě, jde-li o argumenty, na nichž je postaven základ žaloby. Právě tak tomu bylo v této věci. Pro případ, že by Nejvyšší správní soud nepřisvědčil závěru o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, musí stěžovatel namítat nesprávnost právního posouzení věci žalovaným a krajským soudem, který se s žalovaným bez vlastní úvahy ztotožnil. Především musí zdůraznit (jak uvedl již i v žalobě), že prostředky přijaté ve formě příspěvků na provoz nejsou u něho předmětem daně z příjmů [§ 1 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Není při tom rozhodné, zda je příspěvek vyčerpán či nikoliv

(část je vrácena zpět zřizovateli, či je přidělena k rozdělení do příslušných fondů). Tuto skutečnost zákon o daních z příjmů nikterak nezohledňuje (zde nejde o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, ale o stanovení daně z příjmů). Stejně tak nejsou předmětem daně výnosy z hlavní činnosti účastníka řízení, pokud je tato činnost ztrátová [§ 18 odst. 4 písm. a) téhož zákona]. Nemůže být při tom žádného sporu o tom, že v roce 2005 i v roce 2006 byla jeho hlavní činnost ztrátová. Za rok 2005 byly výnosy z hlavní činnosti o 5 388 000 Kč nižší, než náklady vynaložené v rámci této činnosti; za rok 2006 tyto výnosy byly nižší o 4 893 000 Kč. Obě tyto skutečnosti ve svém rozhodnutí uvádí a uznává i sám žalovaný. Byla tak jednoznačně naplněna podmínka ust. § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Již z tohoto důvodu nemohly být příjmy z hlavní činnosti předmětem daně z příjmů. Z tohoto důvodu proto nesměl být [§ 18 odst. 4 písm. b) ZDP] obdržený příspěvek vůbec předmětem zdanění daní z příjmů, a to bez ohledu na způsob jeho použití. Z hlediska zákona o dani z příjmů je pak nerozhodné, zda tento příspěvek byl použit na mzdové prostředky či jiným způsobem. Je ostatně i nelogické, aby prostředky státního rozpočtu byly předmětem daně (podrobeny dani z příjmu). Pokud správní soud k prvé hmotně-právní námitce uvedl, že do rezervního fondu lze rozdělit pouze část tzv. zlepšeného výsledku hospodaření z vlastní činnosti organizace, a nikoliv z nečerpaného příspěvku na provoz, třeba zdůraznit, že tento poukaz je v projednávané věci zcela bezpředmětný. Je tomu tak proto, že nebyl dodatečně stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně, ale daň z příjmů, která zdanění příspěvků na provoz nepřipouští. I kdyby bylo pravdou, že porušil rozpočtová pravidla, nemohla by být tato skutečnost nikdy důvodem k doměření daně z příjmů. Nadto je i úvaha o neoprávněném převodu prostředků do rezervního fondu věcně nesprávná. Je totiž zcela v kompetenci zřizovatele rozhodnout, jak bude s příspěvkem na činnost (jeho přebytkem) naloženo. Krajský soud pochybil i tím, pokud bezvýhradně aproboval závěr žalovaného, že nebylo porušeno ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, když vyloučil mzdové náklady z daňově uznatelných nákladů. Takový postup schválený správním soudem je nezákonný a nepřípustný. Je tomu tak proto, že nevykazoval ani příjmy od daně osvobozené (§ 19 ZDP), ani příjmy nezahrnované do základu daně (§ 23 odst. 4 ZDP), ale příjmy, které nejsou předmětem daně (§ 18 ZDP). V tomto směru je třeba zdůraznit, že až od 1. 1. 2011 bylo ust. § 25 odst. 1 písm. i) ZDP novelizováno tak, že se slova „příjmy od ....“ nahrazují slovy: „příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od ..“ Žalovaný i krajský soud se proto mýlí, pokud dovozují, že na základě tohoto ustanovení bylo možno vyloučit z daňově uznatelných nákladů mzdové náklady, protože tyto byly hrazeny z příspěvku od zřizovatele. Již v žalobě také namítal zásadně nesprávné posouzení věci žalovaným, pokud tento správní orgán vyšel z „podrobnějšího rozčlenění činností, než jaké vyplývá ze zřizovací listiny stěžovatele“. Takový postup je v přímém rozporu s § 18 odst. 1 písm. a) ZDP. Toto ustanovení totiž explicitně uvádí, že činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou ustanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami a zřizovatelskými listinami. Žalovaný tedy pochybil, pokud vyšel z vlastního (interního) členění činností stěžovatelem – podrobnějšího střediskového členění - které používal pro svoji interní evidenci. Žalovaný měl proto správně vyjít z „Rozhodnutí o změně v zřizovací listině Institutu výchovy bezpečnosti práce Brno“ ze dne 31. 7. 1998, č. j. 21634/98, které mu jako účastník řízení sám rovněž předložil. Toto však neučinil. Za dané situace proto není ani jasné, jak došel žalovaný k závěru o „*zkreslení výsledků středisek neúčtováním výnosů*“. Na tuto námitku ostatně nereagoval ani žalovaný ani krajský soud. I z tohoto důvodu je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Pokud pak správní soud bez bližšího uvedl, že rozhodnutí

žalovaného je v souladu se zákonem, je jeho rozsudek nezákonný. Oporu v zákoně nemá ani postup žalovaného, který také aproboval krajský soud, pokud při zjišťování základu daně nejdříve vylučuje všechny nedaňové příjmy a s nimi související výdaje, a teprve po té zjišťuje, zda u ostatních příjmů se jedná o příjmy, které jsou předmětem daně vždy (§ 18 odst. 1, 3 ZDP), anebo pouze tehdy, je-li dosaženo zisku [§ 18 odst. 4 písm. a) ZDP]. Takový postup nemá oporu v zákoně a je nad to zcela mylný. Naopak z dikce ustanovení § 23 ZDP je jednoznačně zřejmé, že je třeba nejprve vyloučit příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy osvobozené, a teprve zbývající příjmy lze porovnat proti nákladům, které jsou daňově uznatelné. Žádný právní předpis však neukládá povinnost vyčleňovat při zjišťování základu daně příspěvek na provoz od zřizovatele či jeho část a ve stejné výši pak odečíst odpovídající výdaje (neboť je nelze považovat za výdaje daňově uznatelné). Tímto způsobem by bylo možno téměř vždy dospět k závěru, že činnost neziskové organizace je vlastně ve skutečnosti zisková. Příspěvek od zřizovatele totiž jen výjimečně dosáhne přesně té výše, kterou nezisková organizace ve svém rozpočtu předpokládá - jako ztrátu ze své činnosti.

Finanční ředitelství v Brně v písemném vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožňuje, jakož i na své předcházející vyjádření k žalobě ze dne 11. 2. 2010 a na obsáhlá odůvodnění napadených rozhodnutí. K namítanému nesprávnému právnímu posouzení námitky o nezákonně provedené daňové kontrole poukazuje na současnou judikaturu kasačního soudu, v jejímž kontextu považuje názor krajského soudu, i přes existenci nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/2007, za souladný se zákonem. K vytýkané nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu má za to, že námitku o nepřezkoumatelnosti tohoto rozsudku je třeba odmítnout. Je to ostatně sám stěžovatel, který v dalších pasážích kasační stížnosti napadá konkrétní závěry správce daně i žalovaného, s nimiž se krajský soud ztotožnil. Pokud jde o námitky ve věci hmotně-právního posouzení věci, odkazuje na svá rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Navrhuje tedy, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je třeba zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Jelikož stěžovatel v podané kasační stížnosti uplatnil jak důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné právní posouzení věci krajským soudem v předchozím řízení, tak i důvod podle písm. d) uvedeného ustanovení s. ř. s., spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by skutečně shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se zabýval i právním posouzením věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález

Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.).

Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Uvedená ustálená judikatura Ústavního soudu měla svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře 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 ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „*opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.)*“. V souvislosti s nepřezkoumatelností rozsudku správního soudu nelze pominout ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž kasační soud vyslovil, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je 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". V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34 (dostupný na www.nssoud.cz) pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že *je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl*".

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc klíčových skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by totiž soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Tak tomu je právě i v této věci.

Z podané žaloby, jakož i ze samotného rozsudku krajského soudu (str. 2 a 3) je jednoznačně patrno, z jakých konkrétních důvodů stěžovatel napadal rozhodnutí žalovaného. Je tedy nesporné, že stěžovatel v podané žalobě vznesl konkrétní výtky na vrub rozhodnutí žalovaného, když namítal, že jeho výklad je v rozporu s konkrétními ustanoveními zákona o daních z příjmů [zejm. s § 18 odst. 4 písm. a), písm. b), § 23 a § 25 odst. 1 písm. i)], že jsou napadená rozhodnutí nesrozumitelná a vnitřně rozporná, neboť si v odůvodnění obsažená tvrzení navzájem odporují (str. 5 a 13), že nemá oporu v zákoně závěr žalovaného stran převodu přebytku na příspěvku – nevyčerpaného příspěvku - (dle dispozice zřizovatele) do mzdových prostředků a rezervního fondu, že nemá zákonný podklad postup, pokud při zjišťování základu daně správce daně nejdříve vylučuje všechny nedaňové příjmy a s nimi související výdaje, a teprve po té zjišťuje, zda u ostatních příjmů se jedná o příjmy, které jsou předmětem daně (což je projevem libovůle žalovaného), a k těmto zásadním žalobním tvrzením připojil obsáhlou argumentaci, v níž blíže rozvádí, proč považuje výklad žalovaného nezákonný. Totožné důvody pak z „procesní opatrnosti" stěžovatel opakuje i v doplnění kasační stížnosti (na str. 3, 4, 5 a 6), ačkoliv tyto výtky apriori směřovaly proti právním závěrům a postupu žalovaného.

V napadeném rozsudku krajského soudu je pak ve vztahu k poukazovaným jednotlivým žalobním bodům toliko konstatováno – s poukazem na zákon o rozpočtových pravidlech (č. 218/2000 Sb.), že se soud ztotožňuje se závěrem žalovaného (k namítanému porušení § 18 ZDP). Zcela stranou své pozornosti správní soud již ponechal předestřené věcné argumenty stěžovatele, vytýkaný rozpor závěrů žalovaného s dikcí § 18 ZDP, vnitřní rozpornost závěrů žalovaného, jakož i to, že nemá oporu v zákoně závěr žalovaného o nakládání s přebytkem na příspěvku od zřizovatele. Pokud jde o vytýkanou nezákonnost rozhodnutí správních orgánů spočívající v nesprávné aplikaci § 25 odst. 1

písm. i) ZDP, zde pouze krajský soud konstatoval, že je výklad žalovaného přiléhavý a poukázal na judikát, který však na danou věc nedopadá. Zcela stranou zde správní soud ponechal argumentaci stěžovatele, který poukazoval na zásadní odlišnosti mezi jednotlivými kategoriemi příjmů dle § 19, § 23 odst. 4 ZDP a příjmy stěžovatele v této věci – které nejsou vůbec podle § 18 ZDP předmětem daně, a že je správní orgány vadně zahrnuly do kategorie příjmů podle § 23 odst. 4 ZDP. Pokud jde o porušení § 18 odst. 4 písm. a) a § 18 odst. 6 ZDP, tedy vytýkané - v rozporu se zákonem – nesprávné vymezení hlavní činnosti stěžovatele, pak krajský soud pouze uvedl, že žalovaný správně akceptoval rozčlenění činnosti stěžovatele dle středisek, jak jej vymezil sám stěžovatel v průběhu kontroly. Správní soud se již nezabýval výtkou stěžovatele, že takto pojatý hlavní předmět činnosti je vymezen v rozporu se zákonem a nemá oporu v doložených důkazech – Zřizovací listině a Rozhodnutí o změně v zřizovací listině Institutu výchovy bezpečnosti práce Brno“ ze dne 31. 7. 1998, č. j. 21634/98. Stejně tak se krajský soud nezabýval argumenty, že při vymezení hlavní činnosti nelze jít nad rámec ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) ZDP, tj. nad rámec hlavní činnosti vymezený ve zřizovací listině, či zda je skutečně účelové tvrzení stěžovatele (jak měl dovozovat žalovaný), že jedinou hlavní činností stěžovatele je výchova, vzdělávání a certifikace osob. Pokud pak jde o žalobní námitky stěžovatele, vytýkající správním orgánům nezákonnost jejich postupu, když při zjišťování základu daně nejdříve vyloučí všechny nedaňové příjmy a s nimi související výdaje, a teprve po té zjišťují, zda se u ostatních příjmů jedná o příjmy, které jsou předmětem daně vždy (§ 18 odst. 1, 3 ZDP) anebo pouze tehdy, je-li dosaženo zisku [§ 18 odst. 4 písm. a) ZDP], tak zde krajský soud pouze nepřezkoumatelně odkázal již na uvedené a uvedl, že neshledal v postupu správních orgánů pochybení.

Je tedy nutno konstatovat, že ačkoliv krajský soud v podstatě správně vymezil žalobní body stěžovatele obsažené v jeho žalobě, blíže se těmito body, stejně jako k nim předestřenou argumentací stěžovatele, nezabýval. Pokud by tomu tak nebylo, musela by tato skutečnost jednoznačně nalézt svůj odraz v odůvodnění kasační stížností napadeném rozsudku krajského soudu. Tak tomu ale v přezkoumávaném rozsudku krajského soudu není. Nejen že z rozsudku krajského soudu nevyplývá, jak správní soud uvážil o vznesených žalobních bodech, o pro věc rozhodných skutečnostech a proč považuje stěžovatelovy argumenty za liché, mylné či vyvrácené, ale není z něj ani patrný právní rámec přezkoumávané věci. Absence právního rámce projednávané věci je o to závažnější, vytýkal-li stěžovatel správnímu orgánu, že jeho závěry a postup jsou v přímém rozporu s dikcí jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů. Za tohoto stavu věci nelze ze strany Nejvyššího správního soudu dospět k jinému závěru než takovému, že rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud se v důsledku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu již nezabýval právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by kasační soud v tomto směru nepřípustně předjímal rozhodnutí krajského soudu o věci samé.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby řádně vymezil skutkový a právní rámec dopadající na projednávanou věc, a po té v mezích žalobních bodů řádně přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí žalovaného. Při tom se bude výslovně zabývat výkladem jednotlivých stěžovatelem poukazovaných ustanovení zákona o daních z příjmů [§ 18 odst. 4 písm. a), b) a § 25 odst. 1 písm. i) ZDP], v účinném znění pro projednávanou věc (rok 2005 a 2006) a explicitně uváží jejich dopad na projednávanou věc. Sám i posoudí, zda žalovaný v souladu se zákonem a skutkovým stavem věci vymezil hlavní činnost stěžovatele, dospěl ke správnému závěru stran ztrátovosti této činnosti, a jaké z této okolnosti – s ohledem na dikci jednotlivých ustanovení ZDP – vyplývají právní následky pro stěžovatele. Teprve po té, na základě vlastního právního posouzení zjištěného skutkového stavu věci, vydá rozhodnutí, které bude nejen přezkoumatelné, ale bude také odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud ve svém novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. listopadu 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu