

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Ludmily Valentové, v právní věci žalobce: **ROMEX, s.r.o.,** se sídlem Blanenská 9, Brno – Jehnice, zastoupen JUDr. Zlatavou Davidovou, advokátkou se sídlem Přívrat 12, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2011, č. j. 29 Ca 153/2009 - 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2011, č. j. 29 Ca 153/2009 - 46, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Průběh řízení

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 5. 2009, č. j. 8622/09-1200-702170, bylo k odvolání žalobkyně (dále „stěžovatel“) potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále „správce daně“) ze dne 13. 11. 2008, č. j. 213653/08/290513/5806, kterým byla stěžovateli změněna výše doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 z částky 2 064 660 Kč (která byla dodatečně vyměřena dodatečným platebním výměrem z 28. 7. 2008, č. j. 159036/08/290513/5806) na částku 2 009 540 Kč.

[2] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 5. 2009, č. j. 8623/09-1200-702170, pak bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému výměru a dodatečnému platebnímu výměru ze dne 28. 7. 2008, č. j. 159135/08/290513/5806, kterým

správce daně dodatečně vyměřil stěžovateli daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši 4 865 905 Kč a současně snížil daň z příjmů právnických osob za uvedené období o 176 400 Kč.

[3] Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Brně (dále „krajský soud"). V žalobě vysvětlil, proč byly vystaveny faktury za provedené práce přesto, že dané zakázky byly v roce 2005 pouze částečně rozpracovány a nikoli dokončeny. Jako důvod uvedl dodržení § 21 odst. 10 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH") a také respektování finančního plánu investora staveb. Z těchto důvodů byly faktury zaúčtovány prostřednictvím účtu 384 -Výnosy příštích období do výnosů roku 2006. Stěžovatel vytýkal správním orgánům nerespektování principu věcné a časové souvislosti, když přesunuly výnosy z faktur do roku 2005, čímž byl vytvořen zisk v tomto roce ve výši 4 604 436,13 Kč a v roce 2006 naopak ztráta ve výši 2 068 729,08 Kč. Tento postup považoval stěžovatel za nezákonný s odkazem na § 1 odst. 2 a § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád"). Na podporu svých tvrzení uvedl stěžovatel seznam nákladů roku 2006, kterým dokládá faktické provedení prací až v roce 2006. V odmítnutí tohoto důkazu stěžovatel spatřoval porušení § 1 odst. 2, § 16 odst. 1 a § 31 odst. 2 daňového řádu a rozpor s § 2 odst. 7 daňového řádu, když byl upřednostněn formální stav věci před reálným. Stěžovatel vznesl také námitku ve vztahu k důkaznímu řízení, spočívající v porušení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 4 daňového řádu. Dle stěžovatele se žalovaný nevypořádal ani s námitkou směřující proti svědeckým výpovědím.

[4] Krajský soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2011 č. j. 29 Ca 153/2009 – 46, přejímá argumentaci žalovaného ve vztahu k zaúčtování předmětných faktur z konce roku 2005 do výnosů v roce 2006, rovněž považuje stěžovatelův postup za nestandardní způsob zaúčtování s tím, že stěžovateli se nezdařilo oprávněnost takového účtování prokázat. Krajský soud se odvolává na rozhodnutí žalovaného, který hodnotil jednotlivé smlouvy o dílo, předložené soupisy prací na obě stavební zakázky, jež byly odsouhlaseny stěžovatelem i objednateli. Krajský soud konstatoval, že důkazní břemeno nese v daňovém řízení daňový subjekt, což dovodil jednak z § 31 odst. 9 daňového řádu, ale také z judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Dle krajského soudu nelze ze smluv, či jejich dodatků dovodit, že by dílčí termíny plnění a související podmínky pro dílčí fakturaci nebyly splněny již v roce 2005. Naopak ze soupisu předmětných prací sepsaných k datu 7. 12. 2005, 8. 12. 2005 a 31. 12. 2005 a také z dodaných faktur vyplývá, že práce byly provedeny již v roce 2005. Na podporu svých závěrů uvádí krajský soud také svědecké výpovědi. Krajský soud odmítl stěžovatelem předložený seznam nákladů, který nemůže obstát v konfrontaci s ostatními důkazy, vyvracejícími stěžovatelovo tvrzení. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu krajský soud uvedl, že pouhé předložení účetních či jiných dokladů samo o sobě neprokazuje, že fakticky došlo ke skutečnostem v dokladech deklarovaných, pokud tomu nenasvědčují i důkazy další.

[5] Krajský soud konstatoval, že se správní orgány zabývaly všemi důkazními prostředky a postupovaly dle zákona. K námitce podjatosti svědků krajský soud uvedl, že jejich výslechu byla přítomna právní zástupkyně stěžovatele a svědecké výpovědi nezpochybnila. Dále potom odkazuje na rozhodnutí žalovaného, který se s touto námitkou již vypořádal. Krajský soud také konstatoval, že pouhé tvrzení o opačném zájmu svědků z pozice

odběratelů tyto výpovědi nezpochybňuje, zejména když se jednalo o potvrzení pravdivosti dokladů vystavených samotným stěžovatelem.

[6] Ve vztahu k namítanému porušení ust. § 1 odst. 2, § 2 odst. 3 a 7, § 16 odst. 1 a § 31 odst. 2 a 4 daňového řádu žalovaným krajský soud poznamenal, že mu není zřejmé, čím měly správní orgány porušit § 1 odst. 2 daňového řádu, který definuje správu daně. Krajský soud nesouhlasí ani s tvrzeným porušením § 2 odst. 3 a 7 uvedeného zákona, když uvádí, že správní orgány v hodnocení důkazů nepochybily a braly v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu. Dle krajského soudu se naopak stěžovatel snažil zastřít skutečný stav věci, když tvrdil, že k provedení prací nedošlo v roce 2005, ale v roce 2006. Také ve vztahu k porušení § 16 odst. 1 a § 31 odst. 2 a 4 daňového řádu krajský soud stěžovateli nepřisvědčil a uvedl, že daňový základ byl zjišťován zcela v souladu se zákonem a správní orgány přitom dbaly na správné zjištění rozhodných skutečností. Krajský soud konečně uvedl, že se žalovaný zabýval všemi uplatněnými námitkami a své závěry pečlivě a správně zdůvodnil.

II.
Obsah kasační stížnosti

[7] Stěžovatel ve včasné kasační stížnosti, doplněné dne 6. 6. 2011, brojí proti rozsudku krajského soudu důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a), písm. b) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Pochybení krajského soudu spatřuje především v nesprávném posouzení otázky věcné a časové souvislosti při zahrnutí nákladů a výnosů do roku 2006 resp. 2005, v čemž spatřuje porušení § 23 odst. 1 a § 24 odst. zákona o daních z příjmů. K této námitce uvádí, že ze stavebních zakázek byly vykázány tržby za rok 2005 a 2006 ve výši 7 530 293 Kč, kdy z napadených faktur z roku 2005 to bylo 5 287 055 Kč a z faktur v roce 2006 to bylo 2 243 238 Kč. Celkové náklady potom za oba roky činily 4 994 585,95 Kč. Ze stavebních akcí tak bylo dosaženo hospodářského výsledku 2 535 707,05 Kč, což je dle stěžovatele skutečně dosažená výše zisku, podléhající zdanění v souladu se zásadou věcné a časové souvislosti. Stěžovatel se proto domnívá, že zisk z těchto zakázek v roce 2005 ve výši 4 604 436,13 Kč a ztráta v roce 2006 ve výši 2 068 729, 08 Kč jsou vykonstruované v rozporu se zásadou jejich věcné a časové souvislosti. Stěžovatel namítá porušení § 2 odst. 7 daňového řádu v tom, že byl upřednostněn formální stav před stavem faktickým. Namítá rovněž porušení ust. § 2 odst. 3 citovaného zákona, když důkazy nebyly hodnoceny s ohledem na logicky možnou realitu. Stěžovatel se domnívá, že soud vycházel jen z formálních důkazů, které jsou v rozporu s logikou a možnou realitou. Toto tvrzení dokládá tím, že stavební práce nemohly být v roce 2005 provedeny v rozsahu 5 287 055 Kč z materiálu za 682 618,87 Kč, který byl nakoupen a zaúčtován v tomto roce. Další materiál v hodnotě 4 311 967 Kč byl pořízen až v roce 2006, jak stěžovatel prokazoval přijatými fakturami. Proti tomu postavené formální důkazy, které neodrážejí skutečný stav věci, nemohou skutečný stav vyvrátit a tak nejsou relevantní. Proto také stěžovatel nesouhlasí s odmítnutím seznamu nákladů za materiál a služby jako důkazu, který nemůže v konfrontaci s ostatními obstát. Stěžovatel trvá na tom, že svědecké výpovědi by měly

být pro nevěrohodnost vyloučeny, protože jak z výpovědí vyplývá, pravdivá odpověď by jim přivodila finanční újmu.

[9] Krajskému soudu stěžovatel dále vyčítá nesrozumitelnost napadeného rozsudku a nevypořádání se všemi žalobními námitkami, a to včetně skutečnosti, že se rozsudek nevěnuje problematice roku 2006, tj. vyměření neexistující a nereálné ztráty z předmětných stavebních zakázek, když se žaloba věnovala jak roku 2005 tak 2006. Dle stěžovatele se krajský soud nevěnoval námitce, že napadené faktury byly vystaveny v roce 2005 pouze s ohledem na zákonnou úpravu daňového řádu a také námitce porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které dle stěžovatele koresponduje s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dále se nevěnoval argumentu stěžovatele, že zaúčtování předmětných výnosů do roku 2006 prostřednictvím účtu 384-Výnosy příštích období bylo sice metodicky nesprávné, jeho výsledkem však bylo totéž, jako účtování o nedokončené výrobě, které žalovaný označil za správné. Dle stěžovatele se soud nezabýval také porušením § 1 odst. 2 a § 16 odst. 1 daňového řádu, když se v předmětných ustanoveních hovoří o správném a úplném zjištění, stanovení a splnění daňové povinnosti resp. o správném stanovení daně, čemuž se však krajský soud nevěnoval. Nesrozumitelnost rozsudku stěžovatel spatřuje v přebírání a citacích správních rozhodnutí a pouhých odkazech na tato rozhodnutí. V tom spatřuje porušení § 157 odst. 2 občanského soudního řádu. Nesrozumitelnost rozsudku dokládá také některými rozpornými tvrzeními a opisováním pasáží z účetních předpisů, které dle stěžovatelky s danou věcí nesouvisí.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[10] Žalovaný se ztotožňuje s rozhodnutím krajského soudu a odkazuje na spisový materiál a předchozí rozhodnutí. Tvrzení stěžovatele považuje za shodná s předchozím řízením a tak podává své vyjádření jen k námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Žalovaný uvádí, že nespatřuje jakoukoli vnitřní rozpornost ve výroku rozhodnutí a také odůvodnění koresponduje s výrokem. Proto nevidí vady způsobující nesrozumitelnost rozsudku. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů. Uvádí, že soud k převzatým částem rozhodnutí žalovaného vždy uvedl, proč je akceptuje a doplnil a zdůraznil skutečnosti rozhodné k posouzení věci. Dále žalovaný rekapituluje skutečnosti, které vyplývají ze spisu. Žalovaný také konstatuje, že stěžovatel relevantně nezpochybnil správnost zdanění výnosů vyplývajících z rozpracovaných zakázek v roce 2005. Opakuje zásadní tvrzení, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. K osobám svědků konstatuje, že je na příslušném orgánu posoudit jejich věrohodnost, čemuž bylo ve spojení se zásadou volného hodnocení důkazů ve věci učiněno zadost. Stěžovatel měl možnost přímé konfrontace se svědky, které nevyužil. Žalovaný se věnuje námitce nutnosti vystavení dokladů pro účely DPH, což dle žalovaného nerozporuje dokazování a závěry správce daně a žalovaného. Sám stěžovatel nejdříve vyjádřil souhlas s přeřazením výše uvedených faktur do výnosů roku 2005. Naplnění účelu zákona o DPH potom nijak nenarušuje integritu posouzení věci ve vztahu k dani z příjmu právnických osob.

IV.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3) a 4) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s."), vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Přitom neshledal vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 4) s. ř. s., které by stěžovatel nenamítal a k nimž by musel Nejvyšší správní soud přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu pro důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Ze systematických důvodů je vhodné se nejprve zabývat posledně zmíněným kasačním důvodem, spočívajícím v namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku spočívající v jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, případně jiné vážné vadě řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Pouze u rozhodnutí přezkoumatelného je totiž zpravidla možné zvažovat důvodnost ostatních námitek.

[13] Nejvyšší správní soud opakovaně definoval případy, za kterých lze hovořit o nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů pro nesrozumitelnost takových rozhodnutí. Tak lze nahlížet rozhodnutí, z něhož jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srovnej např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 – 76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008 – 76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[14] Důvod nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů přichází v úvahu zejména v případech, kdy není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy.

[15] Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. K takové argumentaci lze zmínit například rozsudky zdejšího soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245).

[16] Nejvyšší správní soud dále uvádí, zda a v jakém rozsahu je kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. oprávněný v nyní posuzované věci. Z obsáhlých citací v rozhodnutích správních orgánů i krajského soudu je třeba jasně oddělit klíčovou problematiku, spočívající v odpovídající metodice zahrnutí příjmů a výdajů z daňově významných činností stěžovatele pro výpočet daně z příjmu právnických osob v letech 2005 a 2006. Oproštěn od rozsáhlé argumentace spočívá problém ve skutečnosti ve správném pochopení smyslu ustanovení § 23 odst. 1 zákona o dani z příjmu, specificky především v odpovídajícím respektování a výkladu pojmu „věcná a časová souvislost" příjmů a výdajů v příslušném daňově významném období – zde 1. 1. až 31. 12. kalendářního roku. Přitom je zjevné, a není to zpochybňováno žádným z účastníků řízení, že průběh relevantních skutečností, tedy fakturování prací, jejich skutečné provádění i plnění, probíhala v obou uvedených obdobích, tedy v roce 2005 i 2006, a týkala se stejných dvou akcí, stavebních zakázek „Technologický park" a „Slovan", dle smlouvy o dílo ze dne 1. 11. 2005, č. 2005/0528/7 a smlouvy o dílo ze dne 14. 10. 2005, č. 25/2005/s dodatky.

[17] Stěžovatel zastává názor, že právě z hlediska uvedené „věcné a časové souvislosti" příjmů a výdajů, je namístě posoudit průběh jeho podnikatelské činnosti komplexně. Žalovaný v zásadě zastává názor opačný, totiž zohlednění jednotlivých úkonů v souvislosti s jejich fakturací, přičemž skutečné provedení a zaplacení fakturovaných prací v konkrétně uvedeném rozsahu předpokládá v roce 2005. Pokud by takový předpoklad byl správný, odpovídal by postoj žalovaného principu, vyjádřenému v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmu, a to i vzhledem k interpretačně významným ustanovením daňového řádu, například § 2 odst. 7*(„při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné po stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho*"), zakotvujícím primariát faktického stavu v daňovém řízení. Pro naplnění uvedeného principu určení základu daně s vyloučením nepatřičného dopadu jiných ustanovení nebo zákonů (zejména zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví) by bylo třeba vyjasnit skutkový základ věci, neboť zásadní význam má nepochybně porovnání a posouzení faktického průběhu daňově relevantních dějů v roce 2005 i 2006.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že krajský soud se nevypořádal s námitkou opomenutí daňově významné problematiky roku 2006. Tuto námitku stěžovatel explicitně ve správní žalobě neuvedl, implicitně ovšem takový úmysl z jeho žaloby vyplývá, neboť požadoval přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 8622/09-1200-702170, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečně vyměřené dani za rok 2005, a také přezkum rozhodnutí žalovaného č. j. 8623/09-1200-702170, jímž bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru na daňovou ztrátu za rok 2006. Uvedená rozhodnutí se týkají jedné věci a je třeba zdůraznit i jejich věcnou kauzální souvislost v tom smyslu, že započítání stejných položek do základu daně za rok 2005 způsobí daňovou ztrátu v roce 2006. Správnost účtování (dílčích) faktur za stavební práce na rozvahový účet 384 - výnosy příštích období může být považováno za problematickou skutečnost z hlediska správné metodiky účtování, avšak nemůže být důvodem k přehlížení tvrzení stěžovatele o nesrovnalostech uvažování správních orgánů, které například odmítly vzít v úvahu zjevný nepoměr mezi náklady na dosažení příjmů a údajnými vysokými příjmy v roce 2005 a především tvrzení, že práce a jejich zaplacení v zásadním rozsahu spadají do období roku 2006, tedy tvrzení, která naznačují rozpor mezi formálním a faktickým stavem

v posuzované věci. Správný závěr samozřejmě nelze přijmout bez odpovídajícího skutkového zjištění, tedy hlediska, které krajský soud zásadně opomenul hodnotit. Skutečnost roku 2005 je jistě v dané věci významná, neboť právě do tohoto zdaňovacího období patří faktury, o jejichž zaúčtování se jedná. Tento fakt ovšem není schopen vyvrátit námitku, že se krajský soud měl důkladně zabývat také skutečností roku 2006, pro kterou bylo rovněž významné srovnání průběhu daňově relevantních dějů v letech 2005 a 2006. Ohledně těchto skutečností se však v rozsudku objevuje pouze odkaz na malou část rozhodnutí žalovaného, které krajský soud dále nerozvedl. Pro správné posouzení dané věci je nutné zabývat se skutečnostmi z obou roků také proto, že předmětné stavby byly dokončeny a určitá část ceny prací byla uhrazena nepochybně až v roce 2006. Z dosavadních podkladů však vnitřní struktura plnění rozhodně patrná není. Jinými slovy, posouzení skutečného průběhu relevantních plnění (prací a jejich zaplacení), pro správné stanovení daňové povinnosti podle principu zakotveného v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, bez zohlednění jejich průběhu v roce 2006, není možné.

[19] Nejvyšší správní soud zastává konstantně názor, že opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek (byť i marginální, tím spíš významnou z hlediska případné identifikace takové vady řízení před soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé), je rozsudek, jímž krajský soud žalobu zamítl, namístě považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů - srovnej také usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. července 2009 č. j. 8 Afs 73/2007 – 107. V tomtéž smyslu je možné odkázat také na nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, kde je uvedeno: „*je-li povinností krajských soudů vyplývající z práva na spravedlivý proces podle článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod to, aby se vypořádaly i s námitkami žalobců uplatněných opožděně, a to z pohledu včasnosti jejich uplatnění, tím spíše je dána povinnost krajských soudů vypořádat se s námitkami uplatněnými v žalobě, tedy řádně a včas*“.

[20] Ve výše uvedeném smyslu Nejvyšší správní soud stížnostní námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) považuje za důvodnou. Mimo uvedené opomenutí jedné námitky stěžovatele a jednoho aspektu věci (vada řízení před soudem, spočívající v opomenutí vady řízení před správním orgánem, který nedbal na vyjasnění výše zmíněných skutkových okolností roku 2006), jiná pochybení, významná z hlediska § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tento soud neshledal. Rozsudek krajského soudu se sice uchyloval k obsáhlým citacím zákonných ustanovení a pasáží rozhodnutí správních orgánů, což jeho srozumitelnosti neprospělo, avšak nelze zároveň souhlasit s tím, že by se jednalo o text nesrozumitelný. Krajský soud zastávaný právní názor na věcnou stránku zkoumané problematiky vysvětlil, vypořádal se také s dalšími procesními námitkami, a to včetně pochybnosti o významu svědeckých výpovědi zástupců spolupracujících podnikatelských subjektů.

[21] S obdobnou argumentací lze odmítnout stěžovatelovu výhradu spočívající v tom, že odůvodnění rozsudku krajského soudu neobstojí z hlediska ustanovení § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále „o. s. ř.“). Z hlediska zkoumání kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je třeba připomenout, že není důležité, zda je vyjádřený názor krajského soudu na věcnou a procesní problematiku posuzované věci správný, nýbrž to, zda je názor soudu srozumitelně v rozhodnutí vyjádřen, aby se mohl stát předmětem dalšího posouzení. Jistě nelze tvrdit, že rozsudek krajského soudu

žádné pochybnosti v tomto ohledu nevyvolává. Tento soud již konstatoval, že krajský soud v napadeném rozsudku, na škodu srozumitelnosti jeho odůvodnění, zbytečně a opakovaně reprodukoval texty právních předpisů a správních rozhodnutí. V tomto smyslu tedy není rozsudek krajského soudu v souladu s požadavkem „stručnosti a jasnosti" vylíčení rozhodujících skutečností a úvah, jimiž se soud při rozhodování řídil. Nejde však o takové vady, které by činily rozsudek nesrozumitelným nebo by mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. K tomuto závěru lze odkázat také na dřívější judikaturu tohoto soudu, viz třeba rozsudek ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95: „*Ustanovení § 157 odst. 2 o. s. ř. je ve spojení s § 64 s. ř. s. použitelné též pro správní soudy. Ne každé porušení § 157 odst. 2 o. s. ř. však vede k úspěšnému uplatnění kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; podmínkou je vždy nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.*" Zásadně se k dané problematice vyjádřil také Ústavní soud v nálezu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. I. ÚS 177/01, č. 75: „*Nezávislost rozhodování obecných soudů se uskutečňuje v ústavním a zákonném procesněprávním a hmotněprávním rámci. Procesněprávní rámec představují především principy řádného a spravedlivého procesu, jak vyplývají z čl. 36 a násl. Listiny, jakož i z čl. 1 Ústavy. Jedním z těchto principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (§ 157 odst. 1 o. s. ř.), a to způsobem, zakotveným v ustanovení § 157 odst. 2 o. s. ř. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé*" (viz také nález sp. zn. III. ÚS 94/97, Ústavní soud: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 8, str. 287). Jak bylo již vyloženo, tato kautela není rozsudkem krajského soudu významně dotčena.

[22] Správnost věcných i procesních úvah krajského soudu, významných z hlediska posouzení oprávněnosti kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud v zásadě nehodnotí vzhledem k tomu, že rozsudek neobstál z uvedených formálních důvodů a pro přijetí konkrétného věcného závěru nejsou k dispozici dostatečná skutková zjištění (v důsledku nedostatečného porovnání daňově relevantních skutečností v roce 2005 a 2006 žalovaným i krajským soudem).

[23] Kasační stížnost je tedy v uvedeném rozsahu důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. oprávněná. Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil dle § 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s. V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. června 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu