

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Fond dalšího vzdělávání,** se sídlem Na Maninách 1043/20, Praha 7 - Holešovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 8. 2012, č. j. 31 Af 6/2012 – 109,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 8. 2012, č. j. 31 Af 6/2012 – 109, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12112/09 - 1200 - 701996, a č. j. 12113/09-1200-701996, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobách a kasační stížnosti 12.760 Kč do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalované Finanční ředitelství v Brně domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 8. 2012, č. j. 31 Af 6/2012 – 109, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 8. 8. 2012, č.j. 31 Af 6/2012 – 109, zrušil k žalobě INSTITUTU VÝCHOVY BEZPEČNOSTI PRÁCE (nyní Fond dalšího vzdělávání) rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12112/09-1200-701996, a č. j. 12113/09-1200-701996, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu Brno I. ze dne 5. 11. 2008, č. j. 290100/08/288913/4153, a č. j. 290109/08/288913/4153, jimiž byla žalobci jednak dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 164.840 Kč, a jednak dodatečně

vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 187.200 Kč, současně předepsáno penále ve výši 37.440 Kč, a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

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. Je tomu tak proto, že 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.

Ve vztahu k žalobním bodům napadajícím nesprávnost hmotně-právního posouzení věci žalovaným, krajský soud podle závazného pokynu Nejvyššího správního soudu, obsaženého v jeho předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 30. 11. 2011, č. j. 7 Afs 58/2011-83, nejprve vymezil skutkový a právní rámec přezkoumávané věci. Vyložil, jaký byl podle rozhodnutí zřizovatele žalobce – Ministerstva práce a sociálních věcí ze dne 31. 7. 1998, č. j. 21634/98, o změně v zřizovací listině, účel, předmět činnosti a majetek, k němuž měl žalobce ke dni 31. 12. 1997 právo hospodaření. Z toho pak dovodil, že žalobce nebyl zřízen za účelem podnikání [§ 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů")], že vykonává jediný druh hlavní činnosti, kterým je: „výchova a vzdělávání, včetně certifikace osob, a že jinou činnost (doplňkovou) nevykonává. Z potvrzení zřizovatele ze dne 28. 2. 2006, č. j. 2006/14 769-621, došel k tomu [40], že účetní hospodářský výsledek žalobce za rok 2005 – zisk ve výši 668.585 Kč bude přidělen do fondů žalobce, a to tak, že částka 68.585 Kč připadne do rezervního fondu, 165.000 Kč připadne do fondu reprodukce majetku a částka 435.000 Kč do fondu odměn. Z potvrzení zřizovatele ze dne 28. 4. 2007, č. j. 2007/21 807-621, pak dovodil [41], že účetní hospodářský výsledek žalobce za rok 2006 – zisk - činil 1.128.843,33 Kč a měl být rozdělen do fondů žalobce následovně: 300.000 Kč do rezervního fondu, 78.843,33 Kč do fondu reprodukce majetku a 750.000 Kč do fondu odměn. Za nesporné považoval částky, které obdržel žalovaný od svého zřizovatele na provoz v roce 2005 ve výši 6.057.000 Kč a na rok 2006 ve výši 6.022.000 Kč, a to z důvodu ztrátovosti hlavní činnosti. Z ust. § 18 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů dospěl k tomu [42], že tento příspěvek na provoz není předmětem daně, neboť by nemělo smysl a význam, aby stát zdaňoval „své vlastní prostředky". Příspěvek na provoz v souvisejících právních předpisech definován a vymezen není. Na příspěvek má příspěvková organizace nárok a není proto tak účelový jako dotace. Je tedy nerozhodné, zda žalobce příspěvek od zřizovatele použil ke krytí mzdových nákladů, či je použil k jinému účelu. Nadto

příspěvek na provoz se vyčerpat nemusí a lze jej převádět do dalšího roku jako součást zlepšeného výsledku hospodaření.

Při posuzování hmotně-právních námitek se krajský soud opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2009, č. j. 9 Afs 4/2009-84, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1985/2010, o ustanovení § 18 odst. 6 a § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, a dospěl k závěru, že hmotně-právní námitky jsou důvodné.

Ve vztahu k úvodní hmotně-právní námitce žalobce (prostředky ve formě příspěvku na provoz nejsou předmětem daně z příjmů pro daňové subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem dosahování zisku), krajský soud - s poukazem na ust. § 18 odst. 3 a odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů a skutečnost, že žalobce je státní příspěvkovou organizací, která vykonávala jediný druh hlavní činnosti – dospěl k tomu, že prostředky ve formě příspěvku na provoz nejsou předmětem daně z příjmů pro subjekty, které nebyly založeny za účelem podnikání. Tato skutečnost vyplývá nejen z dikce zákona o daních z příjmů [§ 18 odst. 4 písm. b) tohoto zákona], ale i z toho, že by nemělo smysl, aby stát zdaňoval „své vlastní prostředky“. K této námitce dále krajský soud uvedl: „*Výnosy hlavní činnosti byly v letech 2005 a 2006 nižší než náklady vynaložené v rámci hlavní činnosti a podle ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů nejsou tyto výnosy předmětem daně. Jinými slovy, předmětem daně by byla zisková hlavní činnost, ta však vykázána ani zjištěna nebyla. Námitka je důvodná*“.

Krajský soud shledal opodstatněnou i druhou hmotně-právní námitku žalobce. Konstatoval, že žalovaný nesprávně aplikoval ust. § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, pokud s poukazem na toto ustanovení zákona, vyloučil mzdové náklady žalobce z daňově uznatelných nákladů. Je tomu tak proto, že žalobce nevykazoval uvedeným ustanovením předpokládané výdaje na příjmy od daně osvobozené (§ 19 zákona o daních z příjmů) nebo nezahrnované do základu daně (§ 23 odst. 4 téhož zákona). Naopak žalobce vykazoval výdaje na příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů.

K třetí žalobní námitce krajský soud uvedl, že žalovaný nesprávně určil pro daňové potřeby jednotlivé činnosti žalobce podle jeho interního (střediskového) členění, a nikoliv správně podle změny jeho zřizovací listiny. Touto listinou zřizovatele ze dne 31. 7. 1998, č. j. 21634/98, byl určen pro žalobce jediný druh hlavní činnosti, a to: „Výchova a vzdělávání, včetně certifikace osob“. Tím, že žalobce jako nezisková organizace vykonával pouze jednu činnost, měla být posuzována „ztrátovost a ziskovost“ této hlavní činnosti jako celku. To znamená, že bylo třeba porovnávat celkové náklady a celkové výnosy za jedinou vykonávanou činnost v celém zdaňovacím období, a nikoliv vycházet ze střediskového členění, tedy posuzovat ztrátovost a ziskovost jednotlivých středisek. Ve světle toho pak je skutečností, že hlavní činnost žalobce byla ztrátová. Údajná ziskovost na středisku Certifikace a na středisku Výchova a vzdělávání byla založena jen na nesprávném vyloučení mzdových nákladů z nákladů těchto středisek.

Krajský soud shledal opodstatněnou i čtvrtou žalobní námitku, a to, že žádný právní předpis nestanoví povinnost pro státní příspěvkové organizace vyčleňovat příspěvek na provoz (popř. jiné dotace z veřejných zdrojů), a povinnost ve stejné výši odečíst odpovídající výši výdajů (nelze je považovat za výdaje daňově účinné). Pokud by tomu tak mělo být, bylo by možno dojít k závěru, že hlavní činnost neziskové organizace je vlastně

zisková. Je velmi nepravděpodobné, že příspěvek na provoz od zřizovatele dosáhne přesně té výše, kterou nezisková organizace předpokládá jako ztrátu. Převedení zbylých prostředků do rezervního fondu, fondu reprodukce majetku a fondu odměn rozhodnutím zřizovatele nemá jiný důsledek než ten, že i v následujících letech z těchto prostředků bude hrazena ztrátová činnost žalobce. Zdanění těchto prostředků by pak ve svém důsledku bylo zdaněním peněz státního rozpočtu.

Z uvedených důvodů proto krajský soud zrušil napadená rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost z důvodu chybného hodnocení důkazů a chybné právní kvalifikace skutkových zjištění podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Pokud jde o náklady řízení, tak se krajský soud (ve svém výroku II.) opřel o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého soud přizná náhradu nákladů řízení tomu z účastníků, jenž měl ve věci plný úspěch. V návaznosti na ust. § 7 bod 5., § 9 odst. 3 písm. f), § 12 odst. 3 a § 13 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif – dále jen „advokátní tarif“) rozhodl, že je žalovaný povinen uhradit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši celkem 23.675 Kč.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný jako stěžovatel (dále též „stěžovatel“ nebo „odvolací správní orgán“) kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel nejprve ve své kasační stížnosti (obdobně jako ve vyjádření k žalobě) obecně a obsáhle proklamuje, že je třeba rozlišovat mezi státní příspěvkovou organizací a příspěvkovou organizací zřízenou územně samosprávným celkem a jejich právní rámec. Definuje stát, obec, státní příspěvkové organizace, krajské příspěvkové organizace a zdůrazňuje, že žalobce byl po celou dobu státní příspěvkovou organizací, která se řídí právní úpravou zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném pro léta 2005-2006 (dále jen „rozpočtová pravidla“). Při tom obecně zdůraznil, že podle rozpočtových pravidel lze do rezervního fondu rozdělit pouze část tzv. zlepšeného výsledku hospodaření z výsledku vlastní činnosti organizace a nikoliv z nedočerpaného příspěvku na provoz. V dalším pak ozřejmuje krajskému soudu dikci zákona (§ 23 zákona o daních z příjmů), to, jaké listiny předložil žalobce k oběma podaným daňovým přiznáním i to, že v nich žalobce vykázal kladný hospodářský výsledek. Následně uvádí, že správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že příjmy a výdaje v jednotlivých střediscích nejsou vedeny ve vzájemných souvislostech, včetně mzdových nákladů, přičemž měl vyhodnotit klíčování na jednotlivých střediscích jako neúplné v tom smyslu, že ztráta byla vytvořena „*mj. zapojením příslušné výše mzdových nákladů, ale výnosy (příjmy) z příslušných dotací započítány nebyly*“. Takový postup měl ovlivnit zjišťování ziskovosti a ztrátovosti hlavní činnosti a byl tak ovlivněn i celkový základ daně na středisku 4000 a 3000; k ostatním střediskům pak neměl správce daně přihlížet.

Stěžovatel konkrétně vytýká krajskému soudu nesprávný názor o „skrytém zdanění příspěvku na provoz“. Podle rozpočtových pravidel lze totiž do rezervního fondu rozdělit pouze část tzv. zlepšeného výsledku hospodaření z vlastní činnosti organizace, a nikoliv z nedočerpaného příspěvku na provoz. Správní soud však blíže svůj názor nekonkretizuje. Bez dalšího pouze konstatoval, že správce daně postupoval podle § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, když předpokládal, že přidělený příspěvek na provoz byl vyčerpán a tudíž základ daně neovlivnily příjmy a výdaje dle ust. § 18 odst. 4 písm. b) a § 25 odst. 1 písm. i) téhož zákona (obecně pak odkazuje na tentýž rozsudek Nejvyššího

správního soudu sp. zn. 9 Afs 4/2009, o který se při svém zrušujícím rozsudku opřel i krajský soud).

Krajský soud rovněž mýlí v tom, pokud dovodil, že „příspěvek na provoz“ není v právních předpisech definován. Je totiž vymezen v rozpočtových pravidlech. Správní soud v bodu 42 napadeného rozsudku vadně vychází ze zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Tento zákon ale na žalobce nedopadá, neboť je státní příspěvkovou organizací.

Závěry krajského soudu jsou i navzájem protichůdné. Konkrétně jde o závěry obsažené v bodech 43, 44 a 45 napadeného rozsudku. Krajský soud v bodu 43 rozsudku akceptoval argumentaci účastníka řízení, která je ryze rozpočtově finanční, a nikoliv daňová. Zmíněná ztráta dosahující v obou letech cca 5 mil. Kč je rozpočtová ztráta před přidělením příspěvku na provoz a nikoliv „reálná daňová ztráta“. Závěry v bodu 43 rozsudku jsou však nesprávné a v rozporu se závěry uvedenými v bodu 44 a 45 napadeného rozsudku, neboť tyto jsou zcela opačné, a naopak podporují názor odvolacího správního orgánu uvedený v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Krajský soud stejně jako žalobce nesprávně preferuje finanční (rozpočtový) pohled nad plnění daňových povinností tím, že proti vlastním příjmům staví veškeré výdaje daňové i nedaňové. Nesprávné jsou i závěry správního soudu na str. 13 v bodech 47 a 48 napadeného rozsudku. Krajský soud zde popírá logiku daňového základu vyplývající z ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Navíc uvádí, že zřizovací listina pouze určuje právní formu daňového subjektu o jaký typ poplatníka jde z pohledu zákona o daních z příjmů (zda o ziskovou či neziskovou organizaci). V rámci neziskové organizace pak zákon o daních z příjmů stanoví, zda se jedná o poplatníka uplatňujícího obecný postup podle ust. § 18 odst. 4 tohoto zákona nebo o tzv. široký základ daně podle § 18 odst. 5 nebo 15 citovaného zákona.

Obsah bodu 49 napadeného rozsudku (*na středisku Certifikace a středisku Výchova a vzdělání byla „údajná ziskovost“*) svědčí tomu, že krajský soud nepochopil právní úpravu problematiky daňového základu, neboť tato ziskovost je reálná a způsobená tím, že účastník řízení zde ponechal mzdové náklady nesporně hrazené z nedaňových prostředků státu, avšak tytéž výnosy zde nezaúčtoval. Tím ovšem ovlivnil celkový výsledek těchto středisek. Změna zřizovací listiny na tuto skutečnost nemá vliv. Zákon o daních z příjmů požaduje zdanit jakoukoliv jednotlivou ziskovou aktivitu subjektu za celé zdaňovací období, a to podle konkrétních druhů činností. Vadný je i závěr krajského soudu v bodu 50 již uvedeného rozsudku. Správní soud ve svých závěrech nevzal v úvahu, že nebyly zdaněny prostředky státu, ale zisk na straně vlastních výkonů žalobce, který musí být daňově posuzován bez vlivu nedaňových, rozpočtově určených, položek. U žalobce došlo ke kumulaci více druhů příjmů – vlastních i rozpočtově určených a tyto si navzájem nemohou „překážet“ pro účely stanovení základu daně.

V závěru poté stěžovatel proklamuje, že by pro zřizovatele mělo být signálem k odčerpání přebytečných prostředků, pokud žalobce si na jedné straně nárokuje prostředky státního rozpočtu a současně má vlastní příjmy, dosahuje kladného hospodářského výsledku, přičemž o vratkách do státního rozpočtu není ani zmínka a navíc se vyhýbá i daňovému vypořádání.

Stěžovatel se ze všech uvedených důvodů domnívá, že se krajský soud nesprávně a ne zcela přezkoumatelným způsobem vypořádal se skutkovým a právním posouzením věci odvolacím správním orgánem, s jeho argumenty ke vzneseným žalobním námitkám a

řádně se nezabýval ani výkladem jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů - § 18 odst. 4 písm. a), b) a § 25 odst. 1 písm. i), jak mu bylo uloženo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2011, č. j. 7 Afs 58/2011-83. V tomto smyslu se pak neřídil ani závazným názorem vyššího soudu, ač jím byl vázán. Rozsudek krajského soudu je i proto nepřezkoumatelný a neodpovídá zákonu.

Žalobce považuje kasační stížnost za zcela nedůvodnou a požaduje náhradu nákladů řízení v rozsahu, jak mu byla přiznána nyní přezkoumávaným rozsudkem krajského soudu, tj. v částce 23.675 Kč k rukám Ing. Viléma Juránka, daňového poradce.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je třeba rozsudek krajského soudu zrušit. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány podmínky pro to, aby byla - z důvodů vad v řízení – zrušena i žalobami napadená rozhodnutí žalovaného, zrušil Nejvyšší správní soud i tato napadená rozhodnutí odvolacího správního orgánu, a věci vrátil zpět žalovanému k dalšímu řízení.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že se stěžovatel domáhá zrušení rozsudku krajského soudu z důvodů podřaditelných pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení a pro nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by byl rozsudek krajského soudu skutečně nepřezkoumatelný, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se kasační soud při svém rozhodování zabýval nejprve otázkou namítaného nesprávného právního posouzení věci samé, či jinými vytýkanými vadami řízení.

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 své 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*".

Uvedené principy zdůrazněné ve vztahu k rozhodnutím správních soudů je třeba bezezbytku vztáhnout i na případy, kdy jsou přezkoumávána nikoliv jen soudní, ale i správní rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen skrze řádně odůvodněná správní rozhodnutí se může účastník řízení účinně domáhat svých práv u nestranného soudu. Jinak vyjádřeno „jen řádně a srozumitelně vysloveným právním závěrům správních orgánů lze vytýkat jejich nesprávnost". Pokud pak správní rozhodnutí nedostojí vytčeným principům, například z toho důvodu, že z něj nevyplývá, jaký skutkový základ (skutková zjištění) vzal rozhodující správní orgán za svůj a jak jej následně právně hodnotil (jaké konkrétní právní normy na něj aplikoval), třeba na takové rozhodnutí správního orgánu pohlížet jako na nepřezkoumatelné.

Byl to pak především rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, jež bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1566/2008, vyslovil názor, že z rozhodnutí odvolacího správního orgánu musí vyplývat nejen to, jak tento správní orgán naložil s odvolacími

důvody, ale musí z něj i dostatečně srozumitelně vyplývat skutkový a právní závěr, na jehož základě bylo přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Odvolací správní orgán je tedy povinen ve svém rozhodnutí objasnit rozhodující skutkové okolnosti projednávané věci a vymezit právní rámec (právní normy), v jehož mezích byl skutkový stav posuzován, a teprve po té je povinen řádně se vypořádat s odvolacími námitkami.

Vyslovený požadavek je třeba respektovat tím spíše, jde-li, jako v případě nyní přezkoumávaných rozhodnutí, o rozhodnutí v pořadí prvá, v nichž se daňový subjekt poprvé seznamuje s důvody, pro které mu byla daň stanovena v jiné výši, než v jaké ji sám přiznal. Je tomu tak i proto, že podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nebylo třeba odůvodňovat platební výměry (prvostupňová rozhodnutí) a nebylo možno zprávu o daňové kontrole považovat za odůvodnění platebního výměru (srov. nyní účinné ust. § 147 odst. 4 daňového řádu). Pokud pak ani rozhodnutí o odvolání neobsahovalo relevantní skutkové a právní závěry, na kterých bylo rozhodnutí o stanovení daně v konkrétní výši postaveno, brání tato skutečnost tomu, aby takové pravomocné rozhodnutí mohlo být kvalifikovaně napadeno ve správním soudnictví. Jinak vyjádřeno, rozhodnutí odvolacího správního orgánu musí obsahovat nejen to, jak se odvolací orgán vypořádal s námitkami uvedenými v odůvodnění, ale apriori z něj musí být zřejmý skutkový závěr správního orgánu (popis skutkových okolností věci) a jeho právní hodnocení - tj. jak právně hodnotil ty které příjmy, výnosy a výdaje.

Tak tomu v projednávané věci nebylo.

Žalovaný ve svých rozhodnutích (v rozsahu cca 23 stran) nejprve zjednodušeně rekapituloval průběh daňových řízení, v nichž uvedl, že žalobce podal za rozhodná období daňová přiznání, na jejichž základě mu byla konkludentně stanovena daň za rok 2005 i 2006 ve výši 0 Kč (str. 2 odst. 2); že u něj byla zahájena kontrola daně za zdaňovací období let 2005 a 2006, na jejímž základě mu byl zvýšen základ daně o 634.145 Kč (za rok 2005), resp. o 780.736 Kč (za rok 2006), a že mu byla dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob ve výši 164.840 Kč (za rok 2005), resp. ve výši 187.200 Kč (str. 2 odst. 3). Dále pak žalovaný po konstatování obsáhlosti podaných odvolání a jejich doplnění popisuje průběh dosavadních řízení (str. 3 odst. 4 a 5, str. 4 odst. 1). V další části odůvodnění (str. 4 odst. 2 až str. 23) pak odvolací správní orgán cituje odvolací námitky a argumenty žalobce, k nimž uvádí, z jakých důvodů je považuje za mylné a vyvrácené; cituje dikce ustanovení zákona o daních z příjmů a podává k nim jejich zcela obecný výklad. Nezřídka pak uvádí, že odvolací námitky a argumenty žalobce jsou „nanejvýš zarážející“, že „citace právních předpisů svědčí o bezradnosti poplatníka“ (žalobce), „jeho dezorientaci v zákoně o daních z příjmů“, či že závěry zřizovatele žalobce, z nichž pak žalobce vycházel, svědčí o zřejmé neznalosti zákona o daních z příjmů ze strany zřizovatele.

Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že z odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí odvolacího správního orgánu není zřejmý skutkový ani právní základ projednávaných věcí. Z těchto rozhodnutí jednoznačně a srozumitelně nevyplývá, na základě jakých konkrétních skutečností správní orgány došly k závěru, že je třeba žalobci zvýšit základ daně o ty které částky (o 634.145 Kč za rok 2005, resp. o 780.736 Kč za rok 2006), z čeho jsou složeny a podle jakých ustanovení zákona je bylo nutno zahrnout do základu daně tak, aby byly daňové povinnosti stanoveny ve správné výši. Tyto okolnosti pak mají za následek, že žalobami napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, a to jak pro nesrozumitelnost, tak i pro nedostatek skutkových důvodů.

Za tohoto stavu pak nelze žalobci ani oprávněně vytýkat, že jeho námitky směřující do hmotně-právního posouzení věci jsou obecné a neprincipiální [např., že nelze zdaňovat prostředky státního rozpočtu (příspěvek na provoz), že nebyla respektována příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů (§ 18, § 23 a § 25), že žádný právní předpis nestanoví povinnost pro státní příspěvkové organizace vyčleňovat příspěvek na provoz a ve stejné výši pak odečíst odpovídající výši výdajů]. Jak již bylo uvedeno shora, je to výlučně odůvodnění správního rozhodnutí, které předurčuje kvalitu opravného prostředku (zde podané žaloby). Jen skrze odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, jež odpovídá již vysloveným požadavkům, se lze dobrat skutkových a právních závěrů rozhodujícího správního orgánu, a jen řádně vyjádřené závěry správního orgánu lze následně podrobit soudnímu přezkoumání. Pokud ovšem napadená rozhodnutí tyto skutkové a právní závěry a úvahy žalovaného neobsahují, je žalobci de facto znemožněno tyto závěry a úvahy napadnout relevantními a věcně perfektními žalobními body. Tím je ovšem současně předurčeno i rozhodnutí příslušného správního soudu. Je-li totiž samo přezkoumávané správní rozhodnutí nepřezkoumatelné a správní soud jej přes to přezkoumá, zatíží i své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Tak tomu bylo i v nyní projednávaných věcech.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že z podnětu kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 8. 2012, č. j. 31 Af 6/2012 – 109, je třeba tento rozsudek zrušit (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Jelikož však Nejvyšší správní soud došel k závěru, že i rozhodnutí žalovaného trpí vadami řízení (nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů skutkových), pro které bylo možné tato rozhodnutí zrušit již v řízení před krajským soudem podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že se za použití ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., současně zrušují též rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12112/09-1200-701996, a č. j. 12113/09-1200-701996, a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na žalovaném, aby v mezích vysloveného závěru Nejvyššího správního soudu vydal nová rozhodnutí, ve kterých jednoznačně a pregnantně specifikuje skutkový stav projednávaných věcí a jeho právní hodnocení. Při svém rozhodování vyjde ze skutečnosti, že předmět činnosti žalobce v letech 2005 a 2006 byl dán výlučně zřizovací listinou, ve znění jejich změn a doplňků (zejm. ze dne 31. 7. 1998, č.j. 21634/98). Dojde-li pak obdobně jako správce daně k závěru, že poslední známá daňová povinnost žalobce za rok 2005 a 2006 byla žalobci stanovena v nesprávné výši, v odůvodnění svých rozhodnutí řádně vyčíslí, specifikuje a odůvodní jednotlivé částky, o které v tom kterém zdaňovacím období zvýšil žalobci základ daně, včetně právního důvodu, pro který tak učinil, popřípadě vyčíslí náklady, které žalobci nebyly uznány oprávněnými. Bude-li třeba k rozhodnutí o odvoláních žalobce doplnit skutkový stav věci, učiní tak způsobem odpovídajícím zákonu, popřípadě umožní žalobci, aby upřesnil své odvolací důvody (rozpory s právními předpisy). K upřesnění důvodů odvolání však přistoupí žalovaný i bez doplňování skutkového stavu věci tehdy, nebude-li mu dostatečně zřejmé, co je skutečným obsahem toho kterého odvolacího důvodu. Teprve po té posoudí zákonnost odvoláním napadených platebních výměrů správce daně a vydá rozhodnutí, která budou v souladu se zákonem. Při rozhodování o odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 5. 11. 2008, č. j. 290109/08/288913/4153, současně žalovaný řádně posoudí i zákonnost žalobci stanoveného penále ve výši 37.440 Kč, a rovněž tuto úvahu zahrne do odůvodnění svého rozhodnutí.

Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl úspěch v řízení o žalobách a v řízení o své kasační stížnosti, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobách a kasační stížnosti žalobce částku 12.760 Kč, které mu vznikly v podobě nákladů na zastoupení advokátem před soudem, a za zaplacení soudních poplatků. Náklady se sestávají z částky 4.000 Kč za 2 zaplacené soudní poplatky za podané správní žaloby ve výši á 2.000 Kč a z částky 3.000 Kč za 1 zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 3.000 Kč (položky č. 14a a 15 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 8. 2011); z odměny za zastoupení (2 úkony právní služby) v celkové výši 4.200 Kč (á 2.100 Kč), spočívající v převzetí a přípravě zastoupení (ve věci kasační stížnosti žalobce ze dne 21. 4. 2011 proti rozsudku krajského soudu ze dne 30. 3. 2011, č. j. 31 Ca 157/2009 - 46), a v podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], z náhrady hotových výdajů ve výši 600 Kč za 2 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a k tomu se vztahující 20% daň z přidané hodnoty ve výši 960 Kč, tedy náklady ve výši celkem 12.760 Kč. Nejvyšší správní soud však již nepřiznal žalobci odměnu za zastupování v řízení před krajským soudem, neboť se při jednání dne 30. 3. 2011 zástupce žalobce Ing. V. J. vyslovil tak, že na nákladech řízení požaduje toliko úhradu zaplacených soudních poplatků. Nejvyšší správní soud nepřiznal žalobci ani náhradu nákladů za řízení o nyní projednávané kasační stížnosti žalovaného, neboť mu v tomto řízení žádné náklady nevznikly a ani jich úhradu nežádal.

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

V Brně dne 29. listopadu 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček.
předseda senátu