



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNE M REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **1. JVS a. s.**, se sídlem Severní 8/2264, České Budějovice, zastoupeného Mgr. Olgou Volmanovou, advokátkou se sídlem Radniční 7a, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2006, čj. 3972/120/2006, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 1. 2007, čj. 10 Ca 158/2006 - 110,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 1. 2007, čj. 10 Ca 158/2006 - 110, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad v Českých Budějovicích (správce daně) vyměřil žalobci rozhodnutím ze dne 10. 11. 2005, čj. 249244/05/077910/2626, daň z příjmů právnických osob za rok 2000 ve výši 10 271 580 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 7. 2006, čj. 3972/120/2006, zamítl.

II.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 17. 1. 2007, čj. 10 Ca 158/2006 - 110, zamítl.

Krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, podle níž bylo právo doměřit žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 prekludováno, neboť úkon směřující k doměření daňové povinnosti žalobce, učiněný dne 6. 12. 2004, prodloužil běh tříleté prekluzivní lhůty.

Dále krajský soud odmítl námitky, které stěžovatel uplatnil ve vztahu k nákladům vynaloženým za návrh opatření na zajištění záložní aerační kapacity ČOV Horažďovice,

za zpracování podkladů k rekonstrukci ČOV Sušice a za zpracování podkladů pro financování akce WADOMAT. Konstatoval, že ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“, „ZDP“), nelze za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na pořízení hmotného majetku a náklady na technické zhodnocení. Realizace provzdušňovacího systému ČOV Horažďovice dle zjištění krajského soudu probíhala v roce 2001 a žalobce o ní účtoval jako o pořízení dlouhodobého majetku. Náklady za návrh technického řešení rekonstrukce ČOV Horažďovice (dokumentaci) jsou náklady nesporně související s technickým zhodnocením hmotného majetku. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že podklady byly využity pro účely podnikatelského záměru ve vztahu k pronajímateli (městu Horažďovice), ani to, že žalobce měl tuto akci sjednanou již v roce 1998. Krajský soud rovněž odmítl námitku, že náklady na pořízení dokumentace činily jen 29 000 Kč a konstatoval, že se nejedná o samostatný účetní případ, nýbrž o součást nákladů na technické zhodnocení realizované v roce 2001.

Uvedenou právní argumentaci krajský soud cele vztáhl rovněž na posouzení nákladů uplatněných vůči fakturám od dodavatele EKOEKO s. r. o. na akci rekonstrukce ČOV Sušice. Závěr žalovaného, podle něhož náklady na pořízení odborného posudku a podklady pro dotace ekologických investic od dodavatele EIA SERVIS s. r. o. nelze ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) ZDP uznat, neboť se jedná o náklady na pořízení hmotného majetku, je podle krajského soudu podložený skutkovými zjištěními i platnou právní úpravou. Není přitom podstatné, že žalobce tyto náklady vynaložil jako službu investorům a vlastníkům vodohospodářského majetku na základě smluv o nájmu vodohospodářského majetku ve vlastnictví města/obce (dále jen „provozovatelské smlouvy“). Pro jejich daňovou účinnost je rozhodné pouze zjištění, zda se jedná o náklady, které zákon přímo uvádí v demonstračním výčtu § 35 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud přisvědčil i závěru žalovaného, podle něž žalobce neprokázal, že náklady ve výši 5 936 508 Kč, vynaložené na tzv. komplexní materiál od společnosti Hudson Consulting Limited (dále jen „komplexní materiál Hudson“) byly nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konstatoval, že předmětný sedmnácti svazkový písemný materiál neobsahuje žádné technické informace, které by se týkaly činnosti žalobce. Vytkl žalobci, že některé části předmětného materiálu jsou běžně dostupné na internetu nebo v příručkách vydávaných Ministerstvem pro místní rozvoj a stejné podklady lze získat bez nákladů z veřejně přístupných zdrojů.

Krajský soud konečně odmítl i námitky, že správce daně a žalovaný postupovali nezákonně při posuzování způsobu, kterým žalobce uplatňoval jako nájemce daňové odpisy tzv. komplexního pronájmu.

Opatření FMF (federálního ministerstva financí) čj. V 20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2000 (dále jen „Opatření“), stanovilo ve vztahu k účtování při pronájmu majetku odepisovaného nájemcem podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů povinnost zaúčtování pronajatého majetku v účetnictví nájemce a ve vztahu k účtování nájemného povinnost celkovou částku za pronájem sjednanou ve smlouvě rozdělit na složku odpovídající výši odpisů a na složku nájemného. Závkem z pronájmu (sledovaným na účtu 474) je vždy neodepsaná část vstupní ceny hmotného investičního majetku a proúčtováním odpisů dochází ke snížení zůstatkové ceny tohoto majetku, a tím ke snížení závazků z komplexního pronájmu.

Žalobce nepostupoval v souladu s citovaným opatřením a nemohl tudíž využít možnosti uplatnit daňové odpisy jako náklady vynaložené na zajištění příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tím, že žalobce neúčtoval o odpisech jako o části smluvního nájemného, snížil hospodářský výsledek o neúčtetně uplatněné odpisy pronajatého majetku, a neoprávněně tak snížil základ daně. O nájemném účtoval bez rozlišení, zda se jednalo o nájemné za pronájem majetku, který jako nájemce mohl odepisovat, a nájem za majetek ostatní. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že žalobce zahrnul odpisy pronajatého majetku do základu dvakrát, jednou jako součást sjednaného nájemného (jako součást nájemného celkovou částkou na účtu nájemné obcí), a podruhé mimoúčetně jako rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví. Tímto postupem došlo ke „zkrácení daně právě o částku daňových odpisů“.

Povinnost pokračovat v odepisování započatém vlastníkem [§ 30 odst. 12 písm. f) zákona o daních z příjmů] neznámá, že pokud pronajímatelé neodepisovali, nebyl žalobce povinen dodržet předepsaný způsob účtování komplexního pronájmu. Nájemce v takovém případě převezme vstupní cenu pronajatého majetku, jeho zařazení do skupin (pokud o tom pronajímatel rozhodl), a poté dále postupuje podle Opatření.

Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, že bylo porušeno právo vyjádřit se k výsledku daňové kontroly před jejím ukončením. Žalobce byl seznámen s výsledky daňové kontroly, bylo respektováno jeho právo písemně se vyjádřit k výsledku kontroly a správce daně zahrnul vypořádání jeho námitek (byť jim nepřisvědčil) do výsledné zprávy o daňové kontrole.

Žalovaný se podle krajského soudu vypořádal i se všemi odvolacími námitkami. Hodnocení nákladů z hlediska, zda jsou daňově uznatelné či nikoliv, přísluší správci daně. S důvody, proč žalovaný nepřistoupil k navrhovaným výslechům, se žalovaný ve svém rozhodnutí vypořádal a jeho názor sdílí také krajský soud.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], vad řízení spočívajících v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správními orgány takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti i nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel především namítl, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť soud při přezkumu téměř výlučně přebírá argumenty žalovaného, vůči kterým stěžovatel v žalobě uvedl řadu námitek. Těmito námitkami se soud prakticky nezabýval, a v části týkající se problematiky tzv. komplexního pronájmu odkázal pouze na zjištění učiněná správcem daně a žalovaným, aniž by je sám přezkoumal. Podle stěžovatele rozsudek obsahuje řadu faktických chyb, z nichž některé mění námitky, které stěžovatel uplatnil v žalobě. Stěžovatel poukázal například na to, že soud zahrnul do svého přezkumu účetní doklad (účetní doklad na vypracování projektu WAMODAT), přestože vyřazení jemu odpovídajícímu nákladu z nákladů snižující základ daně žalobce v žalobě nenapadl.

Dále stěžovatel namítl, že není zřejmé, jaké konkrétní úvahy vedly žalovaného a krajský soud k závěru o daňové neuznatelnosti účetních dokladů č. R 103652 (náklad na vypracování dokumentace na akci “Horažďovice ČOV-návrh opatření na zajištění záložní kapacity”),

R 101456, IM 00171 a R 102720 (náklady za poradenské a konzultační činnosti) a z jejich rozhodnutí nevyplývá, z jakých důvodů má krajský soud za to, že se tyto účetní doklady neváží k nákladům sloužícím k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Napadený rozsudek se konkrétními námitkami vůbec nezabýval, v odůvodnění pouze zopakoval část odůvodnění žalovaného. Stěžovatel rovněž připomněl, že v žalobě namítal nesprávně zjištěný skutkový stav věci; krajský soud však pouze konstatoval, že námitka je nedůvodná.

Stěžovatel také namítl, že se žalovaný ani správce daně neseznámili s tzv. komplexním materiálem od společnosti Hudson. Na základě zásady volného hodnocení důkazů je správce daně oprávněn hodnotit sám tento důkaz, jeho povinností však je seznámit se s ním. Skutečnost, že část informací z komplexního materiálu je veřejně dostupná, nemůže být samo o sobě důvodem daňové neuznatelnosti takového nákladu. Závěr krajského soudu je podle stěžovatele nepřezkoumatelný, neboť jej soud dostatečně nezdůvodnil.

Krajský soud se nezabýval ani námitkami a důkazy stěžovatele ohledně otázky tzv. komplexního pronájmu, neuvedl důvody, pro které jsou žalobní námitky vůči rozhodnutí žalovaného irelevantní a omezil se pouze na zopakování některých závěrů z rozhodnutí žalovaného. Tyto závěry stěžovatel nepovažuje za správné. Sporné je, zda bylo povinností stěžovatele rozdělit celkově sjednanou částku za pronájem na dvě složky – na složku odpisů a na složku nájemného, a v případě, že bylo sjednané nájemné nižší než odpisy, zahrnout tento rozdíl do výnosů, jak tvrdí žalovaný, či zda byl stěžovatel oprávněn uplatnit odpisy z pronajatého majetku jako odpisy daňové, a to bez ohledu na výši účetních odpisů pronajatého majetku. K tomu uvedl, že opatření dává možnost variantního řešení zvoleného stěžovatelem, podle něhož se nájemné rozdělí na složku pro budoucí odkoupení majetku a složku nájemného. Stěžovatel zdůraznil, že v rozhodnutí žalovaného není učiněn závěr, že by stěžovatel nebyl oprávněn využít možnosti uplatnit daňové odpisy jako náklady vynaložené na zajištění příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Předmětem sporu byl způsob účtování o komplexním pronájmu, tedy zda při účtování majetku daňově odepisovaného nájemcem byly dodrženy postupy dané účetními předpisy. Žalovaný dospěl k závěru, že nebylo účtováno o účetních odpisech, a že v daném případě se má proto účtovat o odpisech daňových. Podle stěžovatele jsou tyto závěry nezákonné, neboť nemají žádnou oporu v právním předpise. Tuto otázku krajský soud podle stěžovatele vůbec nepřezkoumal. Stěžovatel tvrdí, že uplatňoval v souladu s § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmu tzv. komplexní pronájem (práva a povinnosti spojené s odpisováním majetku, tj. účetní i daňové odpisy byly převedeny z pronajímatele na nájemce). Namítl, že byly dodrženy podmínky pro uplatnění daňových odpisů ve stěžovatelem uplatněné výši. Krajský soud, který zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného, se ztotožnil s právním názorem žalovaného, aniž by rozlišoval kategorie účetních a daňových odpisů.

Stěžovatel k tomu vysvětlil, že v návaznosti na smlouvy uzavřené s pronajímateli uplatňoval daňové odpisy z pronajatého souboru movitých a nemovitých věcí a zároveň o tomto souboru účtoval v souladu s Opatřením. Celkovou částku za pronájem, sjednanou ve smlouvách, rozdělil na složku odpovídající výši účetních odpisů a na složku nájemného. Otázku stanovení výše účetních odpisů stěžovatel řešil převzetím odpisového plánu pronajímatelů, kteří o majetku účtovali do uzavření smluv o komplexním pronájmu. Pro změnu jejich odpisových plánů přitom neexistoval zákonný důvod. Krajský soud bez zákonné opory tvrdí, že stěžovatel byl povinen účtovat ve výši daňových odpisů, resp. měl účtovat o daňových odpisech. Zvláštností posuzované věci je skutečnost, že pronajímatelé (rozpočtové organizace) majetek neodepisují a stěžovatel, který převzal jejich odpisový plán, uplatnil účetní odpisy v nulové výši. Stěžovatel uváděl údaje a doklady z účetnictví, z nichž je patrné, že o odpisech bylo účtováno v nulové výši, tyto důkazy krajský soud sám nehodnotil. Stěžovatel v žalobě poukazoval na shodný daňový výsledek v případě, že pronajímatel nebo nájemce využijí svého práva odepisovat majetek,

kteřý je předmětem pronájmu. Rovněž k těmto námitkám stěžovatele soud nepřihlédl, aniž by svůj závěr odůvodnil.

Dále se stěžovatel domnívá, že rozsudek krajského soudu není přezkoumatelný v části odůvodnění, zabývající se převzetím odpisového plánu pronajímatelů, neboť zde krajský soud zaměňuje Opatření stanovené pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce (opatření č. V/20 530/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce) a Opatření pro podnikatele (opatření č. V/20 100/1992).

Stěžovatel vytkl krajskému soudu rovněž nesprávný výklad § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Krajský soud nezdůvodnil, proč odmítl názor stěžovatele, že v případě nemožnosti stanovení daně dokazováním nebyly použity pro stanovení daně pomůcky. Stěžovatel zde poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Ca 247/2003.

Vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. podle stěžovatele spočívají v tom, že krajský soud se v odůvodnění rozsudku spokojil pouze s opakováním tvrzení správce daně a žalovaného, přestože proti těmto závěrům byly v žalobě vzneseny konkrétní námitky, jimiž se krajský soud ale nezabýval.

Konečně pak stěžovatel namítl, že již zaniklo právo vyměřit nebo doměřit daň za zdaňovací období roku 2000. Správce daně sepsal se stěžovatelem dne 6. 12. 2004 protokol o ústním jednání, jehož jediným předmětem bylo zahájení daňové kontroly. V rámci tohoto jednání nebyl proveden žádný úkon, který by měl vést k doměření daně a s nímž by byl stěžovatel seznámen. Stěžovatel připomněl, že samotné sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za okamžik zahájení daňové kontroly a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Závěr rozsudku, podle něž správce daně nahlížel do účetnictví, není podložen. V protokolu o ústním jednání je uvedeno, že „stěžovatel předložil účetnictví za uvedená období“. Tato skutečnost ovšem není prokazována počítačovými tisky účetní sestavy přiložené k úřednímu záznamu, z nichž vyplývá, že byly vytištěny až po ukončení daňové kontroly. Stěžovatel uváděl i v tomto ohledu námitky, které soud nepřezkoumal, zejm. namítl, že kdyby správce daně nahlížel do jakýchkoliv listin, jak uvádí, protokol z ústního jednání by musel obsahovat jejich podstatný obsah. Stěžovatel má za to, že žalovaný učinil v roce 2004 pouze formální sdělení o zahájení daňové kontroly, ale samotné prověřování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně zahájil až v roce 2005.

III.2

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. K námitce prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň poukázal na úřední záznam čj. 4196/06/077930/1970, knihu odchodů a příchodů za měsíc prosinec 2004, cestovní příkaz č. 1970 a účetní sestavy roku 2000, z nichž vyplývá, že správce daně pokračoval v daňové kontrole i následující den po zahájení kontroly, tj. 7. 12. 2004. Připomněl rovněž, že správce daně seznámil stěžovatele s výsledky kontroly a zprávu o daňové kontrole doplnil o vyjádření k jeho námitkám, které stěžovatel uvedl v podání ze dne 10. 10. 2006.

III.3.1

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

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Důvodnost této námitky by totiž z podstaty věci bránila přezkumu napadeného rozsudku z dalších důvodů.

Stěžovatel namítl, že krajský soud zahrnul do přezkumu daňový doklad, jehož vyřazení z nákladů snižujících základ daně stěžovatel v žalobě nenamítl. Nejvyšší správní soud v této skutečnosti nespatřuje nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Jakkoliv je zahrnutí tohoto daňového dokladu do rozsudku nesprávné, tato skutečnost nemůže mít vliv na zákonnost posléze vydaného rozsudku, sama o sobě se nedotýká práv stěžovatele a v kontextu celého rozhodnutí nevede k jeho nepřezkoumatelnosti. Navíc krajský soud v napadeném rozsudku existenci tohoto dokladu v zásadě pouze konstatoval, aniž by se jím skutečně argumentačně zabýval.

Na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku však lze poukázat z dalších důvodů.

Stěžovatel v žalobě mj. namítl, že se ve vztahu k daňovému dokladu R 103652 (náklad na vypracování dokumentu „Horažďovice ČOV – návrh opatření na zajištění aerační kapacity“) jedná o náklad vynaložený na vytvoření podnikatelského záměru, který je plněním vyplývajícím z provozovatelských smluv. Poukázal přitom na nesprávně zjištěný skutkový stav žalovaným, který posouzení tohoto nákladu odůvodnil uzavřením přílohy č. 5 k provozovatelské smlouvě. Stěžovatel upřesnil, že dne 18. 8. 1998 podepsal přílohu č. 5 k provozovatelské smlouvě, ve které vystupoval jako investor stavby „Rekonstrukce budovy kalového hospodářství ČOV Horažďovice“, tedy odlišnou investiční akci, která se týkala jiné části technického a technologického vybavení ČOV a nesouvisela s výměnou aeračních zařízení na ČOV (viz str. 3 žaloby).

Ve vztahu k nákladu na pořízení komplexního materiálu od společnosti Hudson, stěžovatel v žalobě namítl, že žalovaný vůbec nehodnotil svazek označený jako „FIDIC“ jako součást komplexního materiálu, a že žalovaný postupoval při hodnocení důkazů nesprávně, když vytvořil právní domněnku o tom, že daňovým nákladem může být pouze výdaj na zjištění údajů, které nejsou dostupné z veřejně přístupných zdrojů. Stěžovatel proti tomuto závěru za pomoci přílehlavé argumentace o dostupnosti Sbírky zákonů České republiky na webových stránkách ministerstva vnitra poukázal na skutečnost, že bezplatná dostupnost některých informací sama o sobě neodůvodňuje daňovou neúčinnost výdaje (viz str. 6 žaloby).

Dále stěžovatel v žalobě poukázal na specifika účtování o komplexním pronájmu při převzetí odpisového plánu od pronajímatele (obce), který účtoval v odlišném režimu než stěžovatel (podnikatel). Stěžovatel namítl, že článek XI. opatření č. V/20 100/1992 nezakládá povinnost účtovat o daňových odpisech podle zákona o daních z příjmů, jak dovodil žalovaný. Jsou-li pronajímatelem obce, které majetek neodepisovaly, stěžovatel při převzetí majetku a odpisového plánu pronajímatelů uplatnil odpisy v nulové výši – jiná možnost z opatření nevyplývá, a zákon o účetnictví tento postup nezakazuje (viz str. 9 žaloby).

Krajský soud k těmto žalobním námitkám v rozsudku ničeho neuvedl a nijak se s nimi nevyřádal.

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že pokud se krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nezabýval řádně uplatněnými žalobními body, případně pokud místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004 - 62, www.nssoud.cz). K takovému pochybení krajského soudu musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud v minulosti rovněž vyslovil, že pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je 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 při vypořádání s takovou argumentací musí uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, www.nssoud.cz). Jakkoliv se mohou žalobní tvrzení jevit krajskému soudu jako nedůvodná, musí se s nimi ve svém rozhodnutí vypořádat, aby bylo zřejmé, že se jimi zabýval, a řádně zdůvodnit, proč jim nepřisvědčil. Jen tak se soudní rozhodnutí stává přesvědčivým a správnost závěrů krajského soudu je možno v kasačním řízení přezkoumat. Napadený rozsudek krajského soudu se žalobní argumentací stěžovatele nezabývá, proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

III.3.2

Již nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud dodává:

Stěžovatel krajskému soudu vytkl nesprávné posouzení právní otázky uplynutí prekluzivní lhůty za zdaňovací období roku 2000. Odmítl přitom závěr, podle kterého byl úkon přerušující běh prekluzivní lhůty (§ 47 odst. 2 daňového řádu) učiněn správcem daně dne 6. 12. 2004 při ústním jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, a při kterém podle obsahu protokolu správce daně nahlížel do účetnictví stěžovatele. Stěžovatel v té souvislosti poukázal na krátký časový rozsah předmětného úkonu a jeho časový nesoulad.

Nejvyšší správní soud již dříve rozhodl, že formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) nelze považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti (srov. např. rozsudek ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, 1480/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109, www.nssoud.cz). Úkonem způsobujícím přerušování běhu prekluzivní lhůty je nepochybně daňová kontrola jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, www.nssoud.cz), ale pouze formální sepis protokolu o jejím zahájení bez následujících faktických kroků nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně. V dané věci bylo, podle obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 6. 12. 2004, čj. 261947/04/077930/6640, v rámci ústního jednání předloženo účetnictví stěžovatele. Podle § 12 daňového řádu platí, že protokol o ústním jednání je veřejnou listinou, jejímuž obsahu svědčí presumpce správnosti. Pokud stěžovatel činí sporné skutečnosti, které z protokolu vyplývají, mohl proti jeho obsahu podat námitky [§ 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu]. V daném případě však námitky podány nebyly a samotné tvrzení stěžovatele, že správce daně nenahlížel v rámci předmětného úkonu do účetnictví stěžovatele, nelze považovat za podložené. Jakkoliv z obsahu správního spisu vyplývá časový nesoulad mezi trváním ústního jednání a datem tisku

jednotlivých účetních sestav, nelze uzavřít, že tyto listiny nebyly správci daně předány v roce 2004. Tomuto závěru nasvědčuje i okolnost, že při dalším ústním jednání správce daně se stěžovatelem dne 7. 2. 2005, již správce daně označil konkrétní daňové doklady, jejichž obsah (daňovou účinnost) chtěl prověřit. V této souvislosti lze tedy uzavřít, že správce daně dne 6. 12. 2004 provedl úkon, který přerušil běh prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2000.

Nejvyšší správní soud dále, rovněž nad rámec nutného odůvodnění, doplňuje, že výklad daňové uznatelnosti výdajů vynaložených na zpracování tzv. komplexního materiálu a podkladových dokumentů pro tvorbu podnikatelského záměru žalovaným by zcela popřel smysl § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Základní podmínkou daňové uplatnitelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Mezi příjmem a výdajem daňově uznatelným podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí existovat vzájemná věcná i časová souvislost. Takový závěr je v souladu s dosavadní ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 1. 4. 2004, 2 Afs 44/2003 - 73, www.nssoud.cz). Jak Nejvyšší správní soud již dříve uvedl, z citovaného ustanovení nelze dovodit, že se vynaložené náklady musí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry (srov. rozsudek ze dne 31. 8. 2004 čj. 2 Afs 45/2003 - 118, www.nssoud.cz). V projednávané věci je nezbytné respektovat mimo uvedených východisek rovněž základní logické argumenty stěžovatele, jimiž poukazuje na plnění smluvních závazků, které jsou hlavním zdrojem jeho příjmů (smlouvy o pronájmu vodohospodářské infrastruktury). Smysl § 24 odst. 1 zákona o daních zřejmě spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Tak lze nahlížet i na argumenty stěžovatele pro použití jednotlivých nákladů na pořízení dokumentace pro pronajímatele vodohospodářského majetku, protože z uzavřených provozovatelských smluv vyplývá závazek poskytování veškerých odborných i faktických informací, potřebných k účelné a účinné realizaci investic na majetku, které tvoří předmět nájmu [srov. např. čl XI (4) Smlouvy o nájmu veřejného vodovodu a kanalizace a jiného vodohospodářského majetku města Českých Budějovic a o obstarání veřejné služby správy a provozování veřejného vodovodu a kanalizace ze dne 26. 8. 1996].

Samotným závěrem, opět nad rámec nutného odůvodnění, Nejvyšší správní soud pro stručnost poukazuje na svůj rozsudek dne 21. 8. 2007, čj. 8 Afs 109/2005 - 96 (www.nssoud.cz), v jehož rámci se vyjádřil mj. k otázce komplexního pronájmu ve skutkové i právně podobné věci téhož stěžovatele.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud v posuzovaném případě pochybil, když se ve svém rozsudku nevypořádal s řádně uplatněnými žalobními námitkami. Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku [§ 110 odst. 3 s. ř. s.].

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí [§ 110 odst. 2 s. ř. s.].

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. června 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu