



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **H. O.**, zastoupena Mgr. Věrou Fořtovou, advokátkou se sídlem U Brodu 74, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 11. 2006, č. j. 30 Ca 12/2004 – 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 11. 2006, č. j. 30 Ca 12/2004 – 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 30. 11. 2006, č. j. 30 Ca 12/2004 - 52, zamítl žaloby podané žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 18. 12. 2003, č. j. 6110/110/2002 a č. j. 11160/110/2003, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu v Toužimi ze dne 12. 4. 2002 č. j. 9991/02/1304070 a č. j. 9992/02/130970, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 a 2000 ve výši 90 096 Kč a ve výši 105 908 Kč. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že ze skutečností, jež vyšly najevo v průběhu správního řízení, a jsou patrné ze správního spisu a byly přehledně popsány v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů, plyne závěr, že stěžovatelka neprokázala oprávněnost odpisů hmotného majetku ve zdaňovacích obdobích roku 1999 a 2000. Skutečností, které tvrdila a důkazy, jež přeložila k prokázání naplnění zákonných podmínek pro odpisování hmotného majetku nepostačují. Stěžovatelka sice tvrdila, že kromě nemovitostí měla v pronájmu i věci movité, ale kromě uvedení, že šlo o zařízení k zajištění chovu hospodářských zvířat s povrchním příkladným výčtem, nebyla schopna sdělit, které konkrétní věci a v jakém stavu a počtu to byly, natož, aby předložila jakoukoli listinu, kde by byly evidovány. Krajský soud dále uvedl, že k prokázání jejích tvrzení nemohlo přispět ani mnohokrát požadované šetření na místě. V průběhu daňové kontroly (v roce 2002), a ani později, nebylo možné žádným místním ohledáním ověřit, že v letech 1999 a 2000 byly v pronajatých budovách i movité věci, které byly rovněž předmětem nájmu a sloužily k zajištění zdanitelných příjmů po celé příslušné zdaňovací

období. Za této situace správce daně nepochybil, vycházel-li kromě tvrzení a listin předložených stěžovatelkou také z listin a částečně i sdělení druhého účastníka řízení nájemního vztahu. Skutková zjištění, s nimiž byla stěžovatelka v průběhu řízení řádně seznámena, tvoří ucelený rámec, z něhož lze dovodit závěr, k němuž dospěl správce daně. Mezi jeho dílce patří zejména ujednání v nedatovaných dodatcích k nájemní smlouvě, kde se sjednávají odpisy pronajatých budov, nikoli souboru majetku, dohoda o ročním nájemném s 5% sazbou daně z přidané hodnoty, soupisy majetku družstva ke konci kontrolovaných zdaňovacích období, kde již podle krajského soudu nefiguruje movitý majetek vyjmenovaný v přílohách nájemní smlouvy ze dne 1. 6. 1994, záměr postupně odprodávat původně pronajatý majetek vyjádřený v písemném dodatku ke smlouvě ze dne 29. 12. 1994, rozdíl mezi sjednaným a fakturovaným nájemným, terminologie použitá stěžovatelkou, která účtovala o odpisech nemovitostí. Evidenci majetku Zemědělského družstva Útvina předloženou finančnímu ředitelství stěžovatelka nezpochybnila a sama žádné vysvětlení k rozsahu a okolnostem odkupu či vydání věcí, jež byly podle příloh nájemní smlouvy z roku 1994 předmětem nájmu, nikdy nepodala. Tvrzení Zemědělského družstva Útvina, že jistý movitý majetek, který mohl být dříve užíván na základě nájemní smlouvy, ať už zcela nebo částečně převzala stěžovatelka do vlastnictví, nepopřela, tím méně, aby prokázala, že tomu tak nebylo. K návrhu na provedení výslechu pracovníka družstva krajský soud konstatoval, že všechny listiny a písemná sdělení, z nichž vyplývají pro rozhodnutí podstatné skutečnosti, jsou součástí správního spisu. Proto lze aprobovat závěr finančního ředitelství vyjádřený v odůvodnění jeho rozhodnutí, že by stěžovatelkou navrhovaný výslech člena zemědělského družstva k tomu, že správce daně provedl místní šetření a výslech svědka v souvislosti s daňovou kontrolou, byl bezpředmětný. Podle krajského soudu není důvodná ani námitka týkající se vyloučení úhrady mzdy stěžovatelky včetně pojistného ve výši 27 000 Kč z výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud sdílel názor finančního ředitelství, že stěžovatelkou zvolený postup je v rozporu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť tento výdaj (mzda vyplácená družstvem poplatníci) nemá souvislost se zdanitelnými příjmy stěžovatelky jako osoby samostatně výdělečně činné. Sama sobě službu ochrany majetku prostřednictvím družstva podle krajského soudu zřejmě neposkytovala.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž namítala důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Pokud krajský soud její žaloby zamítl z důvodů nadbytečnosti provádění navržených důkazů, která podle jeho názoru měla podat již v daňovém řízení, stěžovatelka se naopak domnívá, že nebylo-li vůbec provedeno místní šetření, na kterém od počátku trvala a navrhovala je, nemohla ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) klást otázky, neboť ani svědci, které navrhovala, nebyli slyšeni přesto, že jejich písemné označení spolu s jejich prohlášeními o relevantních skutečnostech bylo krajskému soudu zasláno. Stěžovatelka namítala, že při všech ústních jednáních nebyla náležitě poučena a výsledné protokoly (ze dne 11. 4. 2002 a 27. 3. 2002) jsou proto pro další řízení nepoužitelné a irelevantní. Protokol již ve svém předtisku neodpovídá potřebným předepsaným náležitostem, neboť poučení zcela chybí. V protokolu ze dne 11. 4. 2002 uvádí správce daně, že mu není známo, z čeho stěžovatelka usuzuje, že byly provedeny výslechy svědků a místní šetření. Údaj stěžovatelky vychází z informací daných jí vedením Zemědělského družstva Útvina o provedení místního šetření a výslechu svědků v účtárně družstva, paní M. a K. S výsledkem tohoto šetření nebyla stěžovatelka vůbec seznámena a správce daně tuto skutečnost sám popřel. Navíc pracovnice správce daně prováděly svá šetření v účtárně družstva bez vědomí odpovědného zástupce družstva. Ve spise 30 Ca 12/2004 se nenachází žádná příloha daná správcem daně stěžovatelkou – smlouvy o nájmu movitého a nemovitého majetku s přílohami a seznamy restitučního majetku. Nedostatek v tomto směru zpochybňuje správnost rozhodnutí soudu, když chybějící přílohy obsahovaly důkazy a označení majetku, který obstarávala stěžovatelka a byl bez

souvislosti s její podnikatelskou činností (uplatnění částky 27 000 Kč za služby provedené pro družstvo). Podle stěžovatelky správce daně nedostatečným způsobem spolupracoval se stěžovatelkou jako daňovým subjektem, neboť nevytvořil skutečný prostor pro naplnění jejich práv, zejména co se týče navrhovaných dalších důkazů v místním šetření a svědeckých výpovědí. Nezabezpečení předvídatelnosti správního aktu a výsledku daňového řízení je nesplněním základního prvku vytvářejícího právní jistotu demokratického právního státu. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že byla v průběhu řízení řádně seznámena se skutkovými zjištěními, naopak tvrdí, že nebyla seznámena s úředními záznamy a se všemi zjištěnými skutečnostmi, jak byl správce daně povinen učinit. Nemohl být tedy docílen efekt předpokládaný v ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Nezákonnost rozhodování správce daně a zatajování skutečností jemu známých vyplývá i v jiných řízeních s jinými daňovými subjekty, které stěžovatelka učinila součástí přílohy kasační stížnosti. Z výše uvedených důvodů navrhla rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž musel přihlížet z úřední povinnosti.

Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. stěžovatel v kasační stížnosti nemůže uplatnit důvody, které neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v usnesení ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, publ. pod č. 685/2005 Sb. NSS, „Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasném rozšíření uplatnit.“

Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že při všech ústních jednáních před správcem daně nebyla náležitě poučena a výsledné protokoly (ze dne 11. 4. 2002 a 27. 3. 2002) jsou proto pro další řízení nepoužitelné a irelevantní. Tato argumentace se poprvé objevuje až v kasační stížnosti, ačkoliv stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby ji uplatnila již v řízení před krajským soudem. Z tohoto důvodu je tato stížní námitka nepřípustná.

V dalším stížním bodě stěžovatelka namítala, že s ní správce daně nedostatečným způsobem spolupracoval a nevytvořil skutečný prostor pro naplnění jejich práv, zejména co se týče navrhovaných důkazů.

Podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků postupují správci daně v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Podle odst. 9 citovaného ustanovení je právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně.

Podle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků dbá správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejdříve a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Stěžovatelka v odvolacím řízení navrhovala důkaz výsledkem svědka za účelem zjištění, zda správce daně provedl místní šetření či výslech svědka v souvislosti s daňovou kontrolou. Krajský soud k této problematice uvedl, že výslech navrhovaného svědka byl bezpředmětný, neboť všechny listiny a písemná sdělení, z nichž vyplývají pro rozhodnutí podstatné skutečnosti, jsou součástí správního spisu. Nejvyšší správní soud ověřil, že správní spis v této věci neobsahuje protokol o výslechu svědka ani protokol o místním šetření, ale pouze úřední záznam, z něhož je patrné, že dne 6. 2. 2002 se do sídla zemědělského družstva dostavili pracovníci správce daně a jelikož nebyl přítomen žádný z pracovníků družstva, nebylo žádné šetření konáno. Na dalších úředních záznamech dne 4. a 5. 2. 2002 jsou zachyceny telefonní hovory pracovnice správce daně s účetními zemědělského družstva, jejichž obsahem bylo dojednání případné návštěvy pracovníků správce daně v sídle družstva. Z těchto úředních záznamů zároveň nevyplývá, že by správce daně o plánovaném místním šetření informoval stěžovatelku, aby bylo zaručeno její právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Podle stěžovatelky ve skutečnosti byly provedeny výslechy svědků a místní šetření, neboť byla informována vedením Zemědělského družstva Útina o provedení místního šetření a výslechu svědků v účtárně družstva, a to paní M. a K. Stěžovatelka dále uvedla, že o výsledku tohoto šetření nebyla vůbec seznámena a správce daně tuto skutečnost sám popřel.

Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že podle judikatury Ústavního soudu lze i na daňové řízení vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Musí tedy umožnit stěžovatelce, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Pokud by finanční orgány nezařadily provedený sporný důkaz do spisového materiálu a nedaly stěžovatelce možnost se k němu vyjádřit a nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měla by tato okolnost vliv na zjištění skutečného stavu věci, a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že by zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces. Současná právní úprava totiž nezná institut předběžného výběru důkazů. Příslušné orgány nejsou oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, <http://nalus.usoud.cz>). V daném případě nelze z těchto důvodů akceptovat argumentaci finančního ředitelství, že z hlediska posouzení oprávněnosti uplatnění odpisů pronajatého majetku do daňově uznatelných výdajů je výslech svědka, který má pouze vypovídat o tom, zda bylo konáno místní šetření či výslech svědků, bezpředmětný. Správce daně je sice oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně jako nadbytečný nebo nepodstatný nelze odmítnout důkaz, který může v souvislosti s jinými důkazy osvědčit skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. Správce daně tak je povinen daňovým subjektem navrhovaný výslech provést pouze tehdy, pokud je daňový subjekt schopen označit, co výpovědi svědka sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení. V daném případě stěžovatelka označila, co má být výsledkem svědka zjištěno, a rovněž lze usuzovat, že výsledek výpovědi svědka by mohl mít vliv na posouzení předmětu daňového řízení. Pokud by tímto důkazním prostředkem bylo prokázáno provedení místního šetření s výsledkem paní M. a K., nelze a priori vyloučit, že by stěžovatelka prostřednictvím tohoto důkazního prostředku nemohla prokázat oprávněnost předmětných odpisů, tedy že by především identifikovala soubor pronajatých movitých věcí, vstupní, resp. zůstatkové, ceny jednotlivého pronajatého hmotného majetku a způsob výpočtu odpisů. Navíc pokud by bylo provedeno místní šetření a nebyl by o něm sepsán protokol, popř. nebyl součástí spisu, jednalo by se o nezákonnou selekci důkazů, která má vliv na správné skutkové i právní posouzení věci. Názor krajského soudu, že nelze očekávat od takového důkazu žádný přínos pro objasnění věci tak není správný.

K námitce stěžovatelky, že nemohla klást otázky svědkům, Nejvyšší správní soud dodává, že finanční ředitelství nepostupovalo v souladu se zákonem, pokud na základě výzvy k součinnosti třetích osob podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků požadovalo od zemědělského družstva nejen předložení dokladů, ale i sdělení, zda byly stěžovatelce v letech 1994 a 1995 (případně později do konce 1998) odprodány, resp. vydány, veškeré movité věci, které byly dříve předmětem pronájmu, a dále sdělení, že pokud k prodeji nedošlo v celém rozsahu, které z těchto movitých věcí zůstaly v letech 1999 a 2000 v majetku družstva a byly nadále předmětem pronájmu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 26. 7. 2006, č. j. 7 Afs 1/2006 - 48, publikovaném pod č. 1224/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz, zdůraznil, že podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků jsou osoby, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, povinny na výzvu správce daně tyto listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. V žádném případě nelze touto výzvou zavazovat třetí osoby k poskytnutí různých vyjádření, sdělení určitých skutečností, neboť toto zákon o správě daní a poplatků neumožňuje. V daném případě je zřejmé, že finanční ředitelství překročilo možnosti dané citovaným ustanovením, neboť předmětnou výzvou zemědělské družstvo nebylo fakticky vyzváno jen k předložení listinných důkazů, nýbrž bylo i dotazováno na různé skutečnosti. Finanční ředitelství touto výzvou fakticky „provedlo výslech svědka“ s tím rozdílem, že daňovému subjektu nebylo umožněno klást otázky. Námitka stěžovatelky, že s ní správce daně nedostatečným způsobem při zjišťování skutkové podstaty spolupracoval a že tím byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud napadené správní rozhodnutí zrušit, je tedy důvodná.

K argumentaci stěžovatelky ohledně neprovedení místního šetření je třeba poznamenat, že závěr krajského soudu, že místním šetřením v posuzované věci nelze ověřit, zda v letech 1999 a 2000 byly v pronajatých budovách i movité věci, které byly rovněž předmětem nájmu a sloužily k zajištění zdanitelných příjmů po celé příslušné zdaňovací období, je poněkud předčasné a zjednodušené. To, zda by i s časovým odstupem provedené místní šetření mohlo napomoci k řádnému zjištění skutkového stavu, závisí na konkrétních okolnostech. Zejména na konkrétním charakteru předmětných zemědělských staveb, na tom, do jaké míry tyto stavby doznaly v mezidobí změny a na tom, zda na základě jejich uspořádání a vybavení příslušnými technologiemi by bylo možno činit si úsudky o tom, zda bylo představitelné, aby stěžovatelka v rozhodném období mohla provozovat zemědělskou činnost, aniž by měla k dispozici určité věci nezbytné k fungování předmětných budov při této činnosti.

Nejvyšší správní soud k tvrzení stěžovatelky, že krajský soud její žalobu zamítl pro nadbytečnost provádění důkazů navržených stěžovatelkou, podotýká, že krajský soud důvodně neprovedl navržený výslech stěžovatelky, neboť ta měla v průběhu řízení opakovaně možnost se k řízení vyjádřit. Krajský soud též důvodně uvedl, že ostatní v žalobě navržené důkazy nebylo třeba provádět, neboť stěžovatelka navrhovala jako důkaz odvolání, nájemní smlouvu a zprávu o výsledku kontroly daně, jejichž obsah však byl krajským soudem konstatován v rámci rekapitulace správního spisu.

Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti dále uvedla, že svědci, které navrhovala, nebyli slyšeni přesto, že jejich písemné označení s prohlášením bylo krajskému soudu zasláno s vyjádřením dne 19. 5. 2004, pak ze soudního spisu nevyplývá, že by stěžovatelka výslech těchto svědků v žalobě nebo v replice navrhovala. Pouze v replice uvedla, že stav kravinů v současné době dokladuje prohlášením, jež učinila přílohou této repliky, aniž by srozumitelně vyjádřila návrh na provedení výslechu těchto osob.

Ke stížní námitce, že stěžovatelka nebyla ve správním řízení seznámena s úředními záznamy a se všemi zjištěnými skutečnostmi, Nejvyšší správní soud uvádí, že zprávy o daňové kontrole jsou velice stručné a nepopisují, jaké šetření bez součinnosti se stěžovatelkou správce daně provedl. Stěžovatelka se tak nemohla řádně vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, neboť zprávy o daňové kontrole neobsahovaly dostatečné informace. Stěžovatelka se i přesto ke zprávám vyjádřila a ve svém vyjádření i formulovala námitku, že pochybnosti správce daně nebyly popsány ve zprávě o daňové kontrole, čímž jí bylo odňato právo vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě. Správce daně poté stěžovatelce sdělil své stanovisko, v němž již srozumitelně popsal, z jakých důvodů neuznal oprávněnost odpisů stěžovatelky. K tomuto stanovisku se stěžovatelka vyjádřila tak, že evidenčními listy a inventarizačními soupisy měla na mysli doklady, které již byly předloženy ke kontrole a že z nich lze doložit, že by nebylo možné řádné užívání budov bez movitých věcí. Správce daně však na vyjádření stěžovatelky ke svému stanovisku již nereagoval. Účelem projednání zprávy o daňové kontrole je, aby správce daně seznámil daňový subjekt se svými závěry týkajícími se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i se svým stanoviskem k případným vyjádřením a návrhům daňového subjektu. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, <http://nalus.usoud.cz>, „závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.“ Pokud se tak stěžovatelka v rámci projednávání vyjádřila ke stanovisku správce daně, má správce daně povinnost reagovat na toto vyjádření. Právu daňového subjektu vyjadřovat se ke zprávě o daňové kontrole totiž odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřeními vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu, jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl. Lze proto dospět k závěru, že tímto postupem byla stěžovatelka zkrácena na svých právech zaručených ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelka konečně namítala, že ve spise se nenachází žádná příloha, kterou předala daná správci daně, a to smlouvy o nájmu movitého a nemovitého majetku s přílohami a seznamy restitučního majetku. To podle stěžovatelky zpochybňuje správnost rozhodnutí soudu, neboť chybějící přílohy obsahovaly důkazy a označení majetku, který stěžovatelka obstarávala a týkaly se též uplatnění částky 27 000 Kč za služby provedené družstvem stěžovatelce.

Nejvyšší správní soud ohledně námitky týkající se vyloučení úhrady mzdy stěžovatelky ve výši 27 000 Kč z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů nesdílí názor finančního ředitelství i krajského soudu, že stěžovatelkou zvolený postup je v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť tento výdaj (mzda vyplácená družstvem stěžovatelce) může mít souvislost se zdanitelnými příjmy stěžovatelky, jichž dosáhla ve zdaňovacím období roku 2000 jako osoba samostatně výdělečně činná, tedy podnikající fyzická osoba. Nutno mít na paměti, že smluvními stranami byla stěžovatelka jako samostatně hospodařící zemědělkyně na jedné straně a družstvo na straně druhé. Stěžovatelka si podle svého tvrzení kupovala služby od družstva. Družstvo své smluvní povinnosti plnilo prací svých zaměstnanců, mimo jiné i stěžovatelky, která vedle toho, že byla samostatně hospodařící zemědělkyní, měla být podle svého tvrzení z titulu členství v družstvu též v pracovněprávním vztahu k družstvu. Nelze proto apriori vyloučit, že by stěžovatelce mohla být ze strany družstva poskytnuta služba spočívající v ochraně majetku stěžovatelky, kterou by vykonávala sama stěžovatelka, neboť by se jednalo o smluvní plnění poskytované stěžovatelce družstvem, nikoli stěžovatelkou stěžovatelce (stěžovatelka v roli zaměstnance družstva by plnila své pracovněprávní povinnosti vůči družstvu tím, že by strážila vlastní majetek). Jakkoli se taková situace může na první pohled jevit zcela absurdní, není vyloučena a posouzení, zda náklad na takto pořízenou ostrahu majetku vskutku sloužil k dosažení, udržení nebo zajištění příjmů stěžovatelky ve smyslu

§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je posouzením obsahu a ceny konkrétně poskytované služby a jejich přiměřenosti a účelnosti (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, publikovaný pod č. 718/2005 Sb. NSS). Povinností stěžovatelky by tak bylo uhradit cenu této služby a nebylo by podstatné, zda tato cena je totožná s úhradou mzdy stěžovatelky či jiné osoby. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V daném případě je představitelné, že vynaložené náklady mohly sloužit na ochranu majetku na udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky. Krajský soud tak pochybil, pokud tuto námitku stěžovatelky bez dalšího posoudil jako nedůvodnou, pouze s odůvodněním, že stěžovatelka nemohla službu ochrany majetku prostřednictvím družstva poskytovat sama sobě.

K tvrzení stěžovatelky, že se ve spise nenachází žádná z příloh, které předala správci daně, lze poznamenat pouze to, že v soudním ani správním spise nejsou tyto listiny skutečně založeny. Pokud by stěžovatelka prokázala, že je správci daně vskutku předala a pokud by správce daně neprokázal jejich vrácení, přičemž by dotyčné dokumenty nebyly k nalezení, jednalo by se jistě o nesprávný úřední postup správce daně, který by za určitých okolností mohl zakládat i odpovědnost státu za škodu tím způsobenou.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

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

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud pojedná v 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 25. září 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu