



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **CENTRING spol. s r.o.**, se sídlem Tečovská 1052, Zlín - Malenovice, zastoupeného JUDr. Pavlem Omelkou, advokátem se sídlem Sadová 6, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2004, č. j. 7816/02/FŘ/120, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2006, č. j. 29 Ca 265/2004 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2006, č. j. 29 Ca 265/2004 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2004, č. j. 7816/02/FŘ/120. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“), ze dne 22. 7. 2002, č. j. 153601/02/303916/8102, kterým byla stěžovateli na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 667 450 Kč.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Předně namítá, že krajský soud pochybil, pokud se v odůvodnění svého rozhodnutí řádně a beze zbytku nevypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě. Stěžovatel se domnívá, že k výzvě správce daně řádně prokázal, že jím vynaložené náklady na výkopové, zemní a dokončovací práce dle smluv o dílo na liniových stavbách při pokládce telefonních a optických

kabelů sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Konstatuje, že na realizaci zemních prací neměl dostatečné vlastní kapacity, a proto musel zajištění jejich provedení řešit dodavatelsky. Pokud následně byly v účetní evidenci dodavatelů zjištěny nedostatky (ať již proto, že dodavatelé nevedli evidenci řádně, nebo ji nevedli vůbec), nelze tyto nedostatky připisovat k tíži stěžovatele. Co se týká důvodu kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., zde stěžovatel poukazuje na porušení procesních předpisů ze strany správce daně. Stěžovatel namítá, že správce daně v daňovém řízení použil jako důkazu výpověď svědka, získanou v jiném daňovém řízení, čímž stěžovateli znemožnil se osobně provedení tohoto důkazu zúčastnit. Stěžovatel se domnívá, že v tomto směru uplatněná žalobní námitka byla formulována dostatečně konkrétně, přičemž také z obsahu správního spisu je zmíněné pochybení správce daně a následně i žalovaného patrné, a tedy při běžném přezkoumání napadeného rozhodnutí soudem zjiřitelné. Již tato vada tedy měla být pro krajský soud dostatečným důvodem proto, aby rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správce daně, zrušil. Z uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí s námitkami stěžovatele uplatněnými v kasační stížnosti. Dle jeho názoru správce daně ani žalovaný v předchozím řízení nezpochybnili samotné provedení prací, ale zpochybnili provedení prací konkrétními firmami a jejich dalšími subdodavateli uvedenými v předložených dokladech a rovněž dobu jejich provedení. Pokud stěžovatel konstatuje, že krajský soud zcela přehlédl skutečnost, že žalovaný jako odvolací orgán se v daňovém řízení nepokusil zdůvodnit, proč neuznal důkazy předložené stěžovatelem, žalovaný odkazuje na podrobné odůvodnění svého rozhodnutí, v němž se jasným a srozumitelným způsobem vypořádal mimo jiné s tím, proč stěžovatelem předložené důkazní prostředky neuznal. Rovněž z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je patrné, že se otázkou hodnocení důkazů zabýval. Ohledně stěžovatelem uplatněného důvodu kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se žalovaný v plném rozsahu ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, podle něhož byla uplatněná žalobní námitka natolik nekonkrétní, že se jí soud nemohl meritorně zabývat. Z uvedených důvodů proto žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Na základě provedené daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 byl stěžovateli správcem daně zvýšen základ daně o celkovou částku 1 906 847 Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 667 450 Kč. Uvedená daňová povinnost byla stěžovateli uložena dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 7. 2002, č. j. 153601/02/303916/8102.

Stěžovatel s vydaným dodatečným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, v němž namítal, že zemní a výkopové práce byly prostřednictvím jednotlivých dodavatelů (LIMEX ZLÍN, spol. s r.o.; STAS-mont, spol. s r.o.; Ing. M. S.; M. V.) provedeny na základě řádně uzavřených smluv o dílo a rovněž ukončení těchto prací bylo řádně doloženo. Stěžovatel uvedl, že k výzvě správce daně předložil veškeré doklady a písemnosti (smlouvy o dílo, soupisy provedených prací, protokoly o předání a převzetí prací, stavební deníky ad.), čímž splnil povinnost uloženou mu ustanovením § 16 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dále konstatoval, že výzvy správce daně k prokázání „provedení prací či provedení činnosti“ jinými subjekty překročily rámec pravomoci pracovníků správce daně a došlo k porušení ustanovení § 31 odst. 8

písm. b) až d) zákona o správě daní a poplatků, neboť správce daně, aniž sám provedl dokazování, přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt. Následně pak správce daně zkrátil práva stěžovatele v daňovém řízení tím, že nepřipustil provedení důkazu kontrolou uskutečnění prací přímo na místě samém, aniž tento svůj krok náležitě odůvodnil. Ohledně zpochybnění provedení prací dodavatelem M. V. stěžovatel poukázal na nezákonnost opatření si důkazních prostředků ze strany správce daně, a to z důvodu, že nebyl přizván k ústním jednáním, která proběhla ve dnech 11. 7. 2001, 7. 9. 2001 a 12. 11. 2001 a nepochybně měla charakter výpovědi svědka. Neúčast na těchto jednáních tak stěžovateli znemožnila klást svědkovi odpovídajícím způsobem kvalifikované otázky, čímž došlo k porušení ustanovení § 31 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 8. 2004, č. j. 7816/02/FŘ/120, odvolání stěžovatele zamítl. V odůvodnění rozhodnutí se vypořádal s jednotlivými námitkami stěžovatele, vztahujícími se k bodům 1. až 5. Zprávy o daňové kontrole, přičemž v závěru konstatoval, že stěžovatel v daném případě neprokázal, že by předmětné zemní práce byly uskutečněny v době a dodavateli uvedenými v předložených dokumentech, a tedy se nejedná o náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítal, že správci daně předložil veškeré důkazní prostředky dokládající věrohodnost provedených zemních a dokončovacích prací ze strany smluvních dodavatelů. Uvedl, že ve všech uvedených případech správci daně prokázal, že s jednotlivými smluvními partnery došlo k řádnému uzavření smluv o dílo, že objednané práce byly těmito dodavateli řádně předány a převzaty bez reklamací a připomínek a rovněž byly řádně zaúčtovány. K pochybnostem správce daně a žalovaného ohledně skutečného dodání díla subjekty uvedenými ve smlouvách a na fakturách, stěžovatel poukázal na skutečnost, že v žádné z uzavřených smluv nebylo výslovně uvedeno, že předmětné práce budou prováděny osobně smluvními partnery. Tyto práce mohly být prováděny subdodavately, přičemž nebylo povinností stěžovatele si údaje o jednotlivých subdodavatelích svých smluvních partnerů zjišťovat. Stěžovatel konstatoval, že ani správce daně, ani žalovaný nezpochybnili fakt, že k jednotlivým dodávkám prací podle smluv skutečně došlo a že práce na předmětných akcích byly skutečně realizovány. Pokud zároveň dodavatelé potvrdili, že tyto dodávky byly realizovány, a to z části subdodavately, nebylo možné přičítat k tíži stěžovatele, že evidence subdodavatelů nebyla ze strany smluvních partnerů vedena odpovídajícím způsobem. Jako další pochybení žalovaného i správce daně stěžovatel označil použití důkazů opatřených v jiných daňových řízeních, konkrétně výslech svědka V. byl dle názoru stěžovatele proveden způsobem, který doslova zákonu odporuje. Stěžovateli byla znemožněna jakákoliv účast při opatrování těchto důkazů, a pokud tyto důkazy byly použity jako podklad pro vydání konečného rozhodnutí, pak by toto mělo být pro svou nezákonnost krajským soudem zrušeno.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud poukázal na skutečnost, že na stěžovateli leželo kromě břemene tvrzení, které v rámci příslušného daňového přiznání splnil, též břemeno důkazní spočívající v prokázání toho, že stěžovatelem uplatněné výdaje za provedené zemní a dokončovací práce byly ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Dle názoru krajského soudu stěžovatel neprokázal svá tvrzení, že předmětné práce provedli dodavatelé v době dle předložených smluv o dílo a faktur. Uvedl, že žalovaný hodnotil veškeré provedené důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti, jeho úvahy jsou v odůvodnění rozhodnutí srozumitelným a přezkoumatelným způsobem vyjádřeny a nevybočují ze zákonných mezí. S namítaným

pochybením žalovaného i správce daně spočívajícím v tom, že v daňovém řízení byly použity důkazy opatřené v jiných daňových řízeních (výslech M. V.) a že důkazy byly prováděny v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, se krajský soud vypořádal tak, že se touto žalobní námitkou nemohl pro její nekonkrétnost zabývat. Krajský soud konstatoval, že stěžovatel v podané žalobě nikterak blíže nespécifikoval, které konkrétní důkazy byly opatřeny v jiných daňových řízeních a v rozporu s jakými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků byly provedeny. Absence konkrétních skutkových výtek tak krajskému soudu znemožnila se uvedenou námitkou meritorně zabývat, neboť s ohledem na zásadu dispozitivní a zásadu koncentrace řízení není možné, aby soud za žalobce vyhledával v žalobě konkrétně nevyslovené vady napadeného rozhodnutí žalovaného.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné stěžovatel opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem, když má zato, že v předcházejícím řízení prokázal oprávněnost uplatněných výdajů (nákladů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; dále namítá vady řízení před správními orgány obou stupňů spočívající v tom, že v daňovém řízení byly použity důkazy opatřené v jiných daňových řízeních, a že důkazy byly prováděny v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, což v konečném důsledku mělo vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a krajský soud, který ve věci rozhodoval, měl pro tuto důvodně vytýkanou vadu napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán; to však dle odst. 3 tohoto ustanovení neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)], nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, byť z jiných důvodů, než které stěžovatel uplatnil v podané kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat otázkou přezkoumatelnosti či nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, k níž je ve smyslu citovaného ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti, tj. bez ohledu na skutečnost, zda uvedená námitka byla stěžovatelem v kasační stížnosti vznesena či nikoli. Pokud by Nejvyšší správní soud shledal rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným, ať už pro nedostatek jeho odůvodnění, či pro jeho nesrozumitelnost, již tato okolnost by nutně musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu. Při posuzování této otázky Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah.

Krajský soud je v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního, s. ř. s. povinen se vypořádat se všemi námitkami uplatněnými žalobcem v podané žalobě a je povinen své rozhodnutí řádně odůvodnit, tj. srozumitelným způsobem uvést, jaké skutečnosti vzal ve svém rozhodování za prokázané, a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění, a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Tato povinnost soudu vyplývá z ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí žalovaného, a dále z ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s., podle něhož je odůvodnění povinnou náležitostí soudního rozhodnutí.

Z výše uvedeného vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud tyto úvahy v odůvodnění rozhodnutí chybí, není takové rozhodnutí

přezkoumatelné, a tedy nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo účastníků řízení na řádný proces. Tyto závěry nacházejí svůj odraz také v judikatuře Nejvyššího správního soudu, a to např. v rozhodnutí ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, či rozhodnutí ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, v nichž se uvádí: „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 § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby.“

V projednávané věci stěžovatel v žalobě nejprve zpochybnil právní posouzení, k němuž žalovaný dospěl ve svém rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel namítal, že ve všech případech vztahujících se k bodům 1. až 5. Zprávy o daňové kontrole správci daně prokázal, že s jednotlivými smluvními partnery došlo k řádnému uzavření smluv o dílo a že objednané práce byly těmito dodavateli řádně, bez jakýchkoli připomínek, předány a převzaty. V žádné z uzavřených smluv přitom nebylo výslovně uvedeno, že předmětné práce budou prováděny osobně smluvními partnery. Tyto práce mohly být prováděny subdodavately, přičemž nebylo povinností stěžovatele si údaje o jednotlivých subdodavatelích svých smluvních partnerů zjišťovat. Stěžovatel konstatoval, že ani správce daně, ani žalovaný nezpochybnili fakt, že k jednotlivým dodávkám prací podle smluv skutečně došlo a že práce na předmětných akcích byly skutečně realizovány. Zpochybněno bylo až jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud zároveň jednotliví dodavatelé správci daně potvrdili, že tyto dodávky byly realizovány, a to z části subdodavately, nebylo možné přičítat k tíži stěžovatele, že evidence subdodavatelů nebyla ze strany smluvních partnerů vedena odpovídajícím způsobem.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nutným předpokladem pro věcné přezkoumání námitek stěžovatele bylo formulovat své výhrady (žalobní body) jasně a konkrétně tak, aby z nich byl zřejmý skutkový i právní důvod tvrzené nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného. Jak je ze shora uvedeného patrné, to stěžovatel v podané žalobě splnil. Krajský soud však, ačkoli byl povinen uplatněnou žalobní námitku přesvědčivě, srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem vyhodnotit a vyjádřit se k její důvodnosti, tuto zcela pominul a v odůvodnění rozhodnutí se pouze omezil na konstatování, že správní orgán hodnotil provedené důkazy každý jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti, ve svých úvahách nikterak nevybočil ze zákonných mezí a jím učiněné závěry jsou s ohledem na provedené dokazování udržitelné.

V rozhodnutí krajského soudu tak s ohledem na uplatněný žalobní bod chybí ta podstatná část jeho odůvodnění, z níž by bylo patrné, jak se krajský soud s uvedenou námitkou vypořádal, jakým způsobem věc posoudil a o jakou argumentaci své závěry opírá. Konkrétně není zřejmé, jakým způsobem krajský soud posoudil možnost uplatnění nákladů vynaložených na provedení určitých prací ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, pokud není zpochybněna realizace těchto prací, ale přetrvávají pochybnosti o subjektu, který práce provedl; a dále otázku, kdo a jakým způsobem v daňovém řízení zmíněné pochybnosti prokazuje či vyvrací. Obecné citování zásad daňového řízení a konstatování jejich dodržení ze strany žalovaného nespĺňuje požadavky zákonem kladené na odůvodnění rozsudku soudu ve správním soudnictví. Uvedený postup krajského soudu při odůvodňování svých závěrů je v rozporu s § 75 odst. 2 a § 54 odst. 2 s. ř. s., a v této části rozhodnutí krajského soudu neumožňuje věcné přezkoumání jeho zákonnosti, neboť pokud z něj není seznatelné, na základě jakých důvodů bylo vydáno, nelze logicky posoudit ani důvodnost stížních bodů, které byly ve vztahu k této části napadeného rozhodnutí uplatněny v kasační stížnosti.

V dané věci napadené rozhodnutí krajského soudu obsahuje též posouzení druhého žalobního bodu napadající procesní postup správce daně při provádění dokazování, přičemž o této části rozhodnutí směřuje další námitka stěžovatele. Stěžovatel již v žalobě oddělil námitky týkající se posouzení vynaložení nákladů dle § 24 zákona o daních z příjmů a námitky zpochybňující dodržení jeho práv při provádění dokazování v daňovém řízení, proto i krajský soud uvedené okruhy námitek ve svém odůvodnění posoudil samostatně. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nepřezkoumatelnost odůvodnění napadeného rozhodnutí v části týkající se posouzení námitek ohledně vynaložení nákladů, nebrání přezkumu další části rozhodnutí, která již nepřezkoumatelností postižena není. Netvoří-li nepřezkoumatelná část rozhodnutí podklad pro posouzení dalších žalobních námitek, nýbrž odůvodnění napadeného rozhodnutí krajského soudu je tvořeno částmi, ve kterých se krajský soud vypořádává s několika na sobě nezávislými žalobními body, není důvod, proč by Nejvyšší správní soud neposoudil námitky stěžovatele proti přezkoumatelným, argumentačně samostatným, částem rozhodnutí.

Stěžovatel ve své další námitce napadá rozhodnutí žalovaného z důvodu vad řízení před daňovými orgány obou stupňů, neboť dle jeho názoru byly v daňovém řízení použity důkazy opatřené v jiných daňových řízeních, a rovněž jejich provedení se dělo v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Stěžovatel se domnívá, že žalobní námitka poukazující na uvedená procesní pochybení správních orgánů byla z jeho strany formulována dostatečně konkrétně, a tedy měla být soudem přezkoumána, přičemž i z obsahu správního spisu je zmíněné pochybení správních orgánů patrné, a tedy při běžném přezkoumání soudem zjistitelné.

Nejvyšší správní soud však takto uplatněné kasační námitce stěžovatele nepřisvědčil. V daném případě se v plném rozsahu ztotožňuje se závěry krajského soudu obsaženými ve druhém odstavci na str. 4 odůvodnění napadeného rozhodnutí, z nichž pro stěžovatele vyplývají následující závěry. Předně krajský soud zcela správně konstatoval, že se vznesenou žalobní námitkou stěžovatele nemohl meritorně zabývat pro její zásadní nekonkrétnost. Stěžovatel v podané žalobě blíže nespécifikoval, které konkrétní důkazy byly opatřeny v jiných daňových řízeních, v rozporu s jakými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků byly provedeny a jak se stěžovatel jako daňový subjekt cítí být uvedeným pochybením ze strany daňových orgánů zkrácen na svých právech. Krajský soud v takovém případě není s ohledem na zásadu dispoziční a zásadu koncentrace řízení povolán za žalobce vyhledávat možné, ale konkrétně nevyslovené vady napadeného rozhodnutí žalovaného, a rovněž dovozovat, jak se jimi stěžovatel cítí být zkrácen na svých právech. Krajský soud správně podotýká, že veškeré skutkové a právní výtky je nutno konkrétním a srozumitelným způsobem soustředit již v podané žalobě, a to ve lhůtě stanovené k jejímu podání. Stejnou nekonkrétnost pak nebylo možno překonat ani v případě námítky nezákonně provedeného výslechu svědka V., neboť i zde absence konkrétních skutkových výtek znemožnila krajskému soudu se touto námitkou meritorně zabývat. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že kasační námitka dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. v daném případě nebyla shledána důvodnou.

Vzhledem k výše konstatované vadě řízení spočívající v částečné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu však Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Krajský soud bude v tomto dalším řízení povinen opětovně provést úvahu ohledně důvodnosti námitek žalobce týkajících se vynaložení a uplatnění nákladů na stavební práce v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, a své závěry řádně, srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem odůvodnit.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 24. ledna 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu