



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **V. J.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem v Plzni, Hálkova 24, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 24, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2006, č. j. 58 Ca 18/2004 - 49,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci V. J. náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč k rukám jejího zástupce, advokáta JUDr. Jiřího Dvořáka, do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 17. 12. 2003, č. j. 5570/110/2003. Tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chodově ze dne 5. 3. 2003, kterým bylo žalobce uloženo zaplatit dodatečně vyměřenou daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 87 628 Kč proto, že správce daně nepovažoval částku 800 000 Kč za daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

II.

Svoji kasační stížnost opírá stěžovatel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem soudu, který shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť podle soudu z odůvodnění rozhodnutí nejsou seznatelné důvody, na nichž spočívaly závěry stěžovatele o tom, že částku 800 000 Kč nelze považovat v roce 1998 za daňově uznatelný výdaj.

Krajský soud stěžovateli například vytkl, že se správně neorientoval v částečně konzistentních a částečně proměňujících se tvrzeních žalobce, a pokud přece, svůj závěr o tom, co považuje za prokázané a jak k němu dospěl, nevtělil do odůvodnění svého rozhodnutí. Stěžovatel k tomu v kasační stížnosti uvádí, že se v jednotlivých tvrzeních žalobce zorientoval. Podle stěžovatele z jednotlivých tvrzení žalobce a z předložených důkazů vyplynulo, že žalobce poskytoval v roce 1997 peněžní prostředky společnosti T. H. s. r. o.; bez ohledu na to, jak o tom žalobce účtoval, jednalo se o zálohy související s odběrem zboží od této společnosti. Pokud by se mělo podle stěžovatele jednat o půjčky společnosti T. H. s. r. o., pak by tato společnost neměla důvod účtovat o zálohách, ale účtovala by o půjčkách žalobce. Skutečnost, že žalobce v žalobě tvrdil, že neměl důvod skutečnost, že se v letech 1996 a 1997 nejednalo o zálohy, ale o půjčky, v odvolání znovu zdůrazňovat, nemůže mít vliv na posouzení, zda se stěžovatel ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi důvody v odvolání uvedenými a zda je jeho rozhodnutí přezkoumatelné. Není věcí odvolacího orgánu vyhledávat za daňový subjekt odvolací důvody a následná argumentace v žalobě tak nemůže mít zpětně vliv na to, zda je v tomto směru žalobou napadené rozhodnutí o odvolání přezkoumatelné, navíc žalobce v průběhu celého řízení uváděl, že zálohy (nikoli půjčky) byly společnosti T. H. s. r. o. zaplacené mezi 11. 3. 1997 až 23. 12. 1997 z jeho osobních prostředků.

Krajský soud podle stěžovatele ve svém rozsudku rovněž uvedl, že celou věc činí nepřehlednou také používání nejednotné terminologie (záloha, půjčky) s tím, že za takové situace je úkolem správce daně předtím, než přistoupí k doměření daně, objasnit, k jakým pohybům zboží i finančních prostředků skutečně došlo (§ 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále též „daňový řád“). K tomu stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že z odůvodnění jeho rozhodnutí je zřejmé, že odvolací orgán používá termín „záloha“ (i ve výzvách k prokázání skutečností je správcem daně použit termín „záloha“). Z průběhu řízení přitom nevyplývá, že by skutečný stav ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu měl být jiný. Pokud je však někde citován žalobce, případně popisováno něco, co předložil, pak je zcela na místě, aby byl citován tak, jak sám uvádí, bez toho, že by jím použité výrazy byly měněny za jiné. Stěžovatel konstatoval, že nemůže ovlivnit terminologii, kterou používal žalobce, ani terminologii, kterou žalobce použil v žalobě.

Krajský soud ve svém rozsudku vyslovil, že úkolem soudu v tomto řízení není rozplést nepřehlednou situaci žalobce, jež se stala předmětem zájmu správce daně při zjišťování správné výše daně z příjmů fyzických osob, kterou je povinen odvést. To by podle soudu znamenalo nahrazování činnosti státních orgánů k tomu zákonem povolaných. Stěžovatel proti tomu namítá, že situace žalobce nebyla nepřehledná. Skutečnost, že důvody pro původní doměření daně správcem daně prvního stupně nebyly totožné s důvody vedoucími správce daně druhého stupně ke změně výše doměřené daně, sama o sobě nečiní podle stěžovatele situaci nepřehlednou. O tom, že stěžovatel měl v daném případě ujasněno, k jakým pohybům zboží i finančních prostředků skutečně došlo, svědčí také ta skutečnost, že v odůvodnění svého rozhodnutí, týkajícího se zdaňovacího období roku 1998, upozornil žalobce na možnost podat dodatečné daňové přiznání, a to právě v souvislosti s tím, že o výdajích uskutečněných

v roce 1997 žalobce neúčtoval jako o daňově uznatelných, přestože by je jako daňově uznatelné bylo možné považovat.

Krajský soud dále uvedl, že ze žalovaným zdůrazňované skutečnosti, že některá tvrzení byla uplatněna už v době, kdy žalobce ještě nebyl zastoupen advokátem (viz vyjádření k žalobě), nelze dovozovat ničeho. Stěžovatel však nevidí důvod, proč se Krajský soud v Plzni v rozsudku zabývá jeho konstatováním ve vyjádření k podané žalobě, když žádné takové konstatování není v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a ze zastoupení či nezastoupení advokátem nejsou v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele vyvozovány závěry. Stěžovatel dodává, že žalobci bylo během řízení zasláno několik výzev, a to právě z důvodu prokázání toho, co žalobce tvrdil. Stěžovatel se tak domnívá, že žalobce byl veden k prokázání skutečností rozhodných pro daňové řízení.

Krajský soud ve svém rozsudku dále konstatoval, že z obsahu správního spisu (zejména z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele a z jeho vyjádření k podané žalobě) se naznačuje, že stěžovatel má za to, že k přesunu sporné částky 800 000 Kč tak, jak tvrdí v žalobě žalobce, nedošlo (opírá se přitom zejména o vybraná tvrzení žalobce v odvolání ze 4. 4. 2003, že šlo pouze o opravu na obou stranách obchodního vztahu odlišně zaučtovaných plateb z roku 1997) a vytýká, že stěžovatel nikde neuvedl, co míní o navazující větě (taktéž v odvolání), že žalobce obdržel zpět prostředky vyúčtované a zdaněné u něho jako „osobní spotřeba“ a poskytnuté firmě T. H. s.r.o. a uplatnil je až na konci roku 1998 jako výdaje na zdanitelná plnění uvedená v příloze č. 1. Stěžovatel proti tomu namítá, že jak je zřejmé z odůvodnění rozhodnutí o odvolání, uvedené je v odůvodnění napsáno kurzívou, neboť se jedná o citaci z žalobcova odvolání. Stěžovatel je toho názoru, že se vypořádal v souladu s § 50 odst. 7 daňového řádu se všemi důvody v odvolání uvedenými a skutečnost, že v odůvodnění jeho rozhodnutí není psáno o osobní spotřebě, nemá na to žádný vliv. Podstatné podle stěžovatele je, zda správně odvolací orgán určí jednotlivé odvolací důvody daňového subjektu (odvolací důvod může být někdy zformován v jedné větě, jindy v několika větách, z čehož však nemůže být vyvozováno, že by odvolací orgán musel reagovat na každou větu v odvolání uvedenou). V případě věty zmiňované soudem se, jak vyplývá z kontextu odvolání, jednalo o vysvětlení žalobce k tomu, že sporný výdaj byl pouze opravou na obou stranách odlišně zúčtovaných plateb z roku 1997, a protože tvrzení žalobce o opravě odlišně zaučtovaných plateb nebylo stěžovatelem zpochybňováno, nelze z toho, že stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí nepíše o osobní spotřebě, v dalším textu dovozovat, že by se nevypořádal se všemi důvody v odvolání uvedenými. Stěžovatel dodává, že nebyl rozpor mezi tím, co tvrdil žalobce a co zjistil finanční úřad. Osobní spotřeba byla účtována v roce 1997, a i když to v rozhodnutí o odvolání není přímo uvedeno, je z rozhodnutí o odvolání zřejmé, že se osobní spotřeba týkala roku 1997.

Stěžovatel k názoru krajského soudu, že ve vyjádření k žalobě je postoj stěžovatele k celé věci prezentován mnohem jasněji, neboť zde stěžovatel vypočítává, která zjištění podle něho svědčí pro závěr, že zálohy byly společnosti T. H. s. r. o. poskytovány po částech v letech 1996 a 1997, namítá, že tvrzení žalobce, která stěžovatel ve vyjádření k žalobě pouze znovu zopakoval, má všechna uvedena v odůvodnění svého rozhodnutí. Stěžovatel je toho názoru, že odůvodnění rozhodnutí se nestává přehledným a rozhodnutí nepřezkoumatelným proto, že je v něm na více místech uvedeno totéž. Tím, že v závěru odůvodnění rozhodnutí stěžovatel shrnul to, co je dříve uvedeno v odůvodnění rozhodnutí, nemůže mít za následek nepřezkoumatelnost samotného rozhodnutí, neboť rozhodnutí o odvolání je nutno vnímat jako celek.

Stěžovatel závěrem uvádí, že z ustanovení § 50 daňového řádu nevyplývá, že by v případě, že by závěry učiněné v odvolacím řízení byly jiné, měl by se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádat s tím, jaké byly závěry správce daně prvního stupně a jak na to navazují závěry správce daně druhého stupně. Stěžovatel zdůrazňuje, že se v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal s důvody uvedenými žalobcem v odvolání, přičemž shodně jako správce daně prvního stupně konstatoval, že předmětnou částku nelze považovat za výdaj podle § 24 daňového řádu. Podle stěžovatele správce daně prvního stupně přitom při své argumentaci, proč předmětnou částku nelze považovat za daňově uznatelný výdaj v roce 1998, vycházel z účetnictví žalobce. Stěžovatel toto pouze precizoval odkazem na § 23 odst. 1 daňového řádu, který upravuje věcnou a časovou souvislost výdajů.

Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že důvody, na nichž spočívá rozhodnutí správního orgánu, musí být zřejmé již z odůvodnění rozhodnutí ve věci a nedostatky v tomto směru nelze dodatečně zhojit. Rozhodnutí stěžovatele je podle žalobce nepřehledné a nesrozumitelné. Protože si tohoto nedostatku byl zřejmě stěžovatel vědom, snažil se částečně odstranit tyto vady ve vyjádření k podané žalobě, což však nelze považovat za dostačující.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že nemůže ovlivnit terminologii, kterou používal žalobce. To mu podle žalobce nikdo nevtýká, avšak stěžovatel měl přisoudit konkrétní terminologii správný obsah. Stěžovatel používá ve svém rozhodnutí pojem záloha ve smyslu účetních předpisů, aniž by přihlédl k tomu, že žalobce z neznalosti příslušných souvislostí používal pojem záloha i v případech, kdy se zjevně jednalo o půjčku z osobních prostředků. Protože stěžovatel v daňovém řízení nevyvrátil, že by se o půjčky nejednalo, naopak správce daně prvního stupně tento názor akceptoval, měl stěžovatel postupovat podle § 2 odst. 7 daňového řádu, podle něhož liší - li se stav formálně právní od skutečného, je třeba vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu, ať je nazýván jakkoli. To, že příjemce půjček, společnost T. H. s. r. o., o nich účtoval jako o zálohách, nemůže mít vliv na podstatu finanční operace při objektivním posouzení skutečného účelu plateb. Navíc společnost T. H. s. r. o. dodatečně svoji chybu uznala a v účetnictví napravila. Proto nebyl ani důvod pro podání dodatečného daňového přiznání na snížení daňové povinnosti u žalobce. Upozornění stěžovatele na tuto možnost bylo stejně bezpředmětné, neboť v té době už uplynula lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání ve prospěch daňového subjektu.

Krajský soud se zabýval i konstatováním stěžovatele, že některá tvrzení byla uplatněna už v době, kdy žalobce ještě nebyl zastoupen advokátem. Z tohoto konstatování stěžovatele však nelze dovozovat žádné závěry. Pokud by se v dalším řízení vyskytly rozdíly mezi tvrzením žalobce v době, kdy ještě nebyl zastoupen na základě plné moci, a v době, kdy již zastoupen byl, nelze se přiklonit k jednomu tvrzení pouze na základě skutečnosti, že v té době byl či nebyl žalobce zastupován. Soud se tímto tvrzením stěžovatele zabýval právě proto, že mu stěžovatel přisuzoval určitou důležitost.

Podle žalobce je odůvodnění rozhodnutí o odvolání nesrozumitelné a nelze proto ověřit námitku stěžovatele uvedenou v kasační stížnosti, že se stěžovatel ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi důvody v odvolání uvedenými. Není pravda, že z rozhodnutí stěžovatele

není patrný rozpor mezi tvrzením žalobce, které bylo v souladu se zjištěním správce daně prvního stupně, a tvrzením stěžovatele. Správce daně prvního stupně dospěl k závěru, že nadále nejsou pochybnosti o tom, že žalobce disponoval finančními prostředky, které vložil ve formě osobních vkladů zpět do podnikání, což je v rozporu s konstatováním stěžovatele, který tyto prostředky považoval za zálohy na budoucí plnění. Podle žalobce tak správce daně prvního stupně připustil, že zálohou byly až prostředky poskytnuté společnosti T. H. s. r. o. v roce 1998, naopak stěžovatel se domníval, že se jednalo pouze o nápravu účetních chyb. Vzhledem k tomu, že z odůvodnění rozhodnutí o odvolání není dostatečně zřejmý důvod, který vedl stěžovatele k tomuto konstatování, rozhodl Krajský soud v Plzni, že se jedná o rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, vyslovil-li, že důvody, na nichž spočívají závěry stěžovatele o tom, že částku 800 000 Kč nelze považovat v roce 1998 za daňově uznatelný výdaj, nejsou z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, a proto rozhodnutí shledal nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

V.

Z obsahu správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. V daňovém přiznání na daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 vykázal žalobce daňovou ztrátu ve výši 391 260 Kč. Finanční úřad v Chodově následně u žalobce provedl daňovou kontrolu týkající se tohoto období. Výzvou ze dne 8. 2. 2002 byl žalobce vyzván mimo jiné k prokázání původu vkladu do podnikání ve výši 1 455 000 Kč, k předložení evidence závazků a pohledávek za rok 1998, skladové evidence a dále k doložení, kdy byly zálohy vedené v peněžním deníku vyfakturovány, a u nevyfakturovaných záloh k prokázání, že byly uhrazeny. V odpovědi žalobce zejména uvedl, že předmětný vklad do podnikání byl vložen ze soukromých prostředků rodiny, dále konstatoval, že od r. 1997 dlouhodobě spolupracoval se společností T. H. s. r. o. při zpracování dřeva a dřevovýrobě. Počáteční peněžní vklady (z velké části osobní vklady) byly vedeny cílem budoucího spojení těchto aktivit do jednoho podnikatelského subjektu. Tuto formu spolupráce ukončili v prvním pololetí roku 1998 a došlo k postupnému vyrovnávání vzájemných finančních závazků. Mimo osobních prostředků bylo z firemních prostředků společnosti T. H. s. r. o. na zálohách postupně zapláceno celkem 1 186 000 Kč na provoz a průběžný nákup dřeva. Tyto zálohy byly vyfakturovány až k 12. 1. 2000 fakturou ve výši 978 196 Kč, přičemž rozdíl 207 804 dosud vyfakturován nebyl. V rámci srovnání jednotlivých závazků byla dohodnuta platba souhrnné částky za nájem prostor, využití strojů na zpracování dřeva, spotřeby energií a dohodnutou část osobních nákladů na výrobní dělníky

v rozsahu dle dohody ve výši 625 000 Kč. Společnost T. H. s. r. o. trvala na proplacení výlučně v hotovosti proti pokladnímu dokladu za přítomnosti majitelů firmy.

Z faktury č. 1/2000 z 12. 1. 2000, jejímž předmětem byla dodávka 211m³ řeziva v ceně 801 800 Kč (s DPH 978 196 Kč), lze zjistit následující údaje: jako dodavatel je uvedena společnost T. H. s. r. o. a odběratel V. J., S., datum splatnosti není uvedeno a datem uskutečnění zdanitelného plnění, vystavení i odeslání faktury je 12. leden 2000. Po označení předmětu dodávky následuje „odpočet zálohy 1997 -593 000 Kč“ a „odpočet zálohy 1998 - 385 196 Kč“ s tím, že k zaplacení zbývá 0 Kč.

Dne 12. 7. 2002 se žalobce písemně vyjádřil ke Zprávě o výsledku daňové kontroly. Uvedl, že jde o dopady spolupráce se společností T. H. s. r. o., která probíhala od června 1996 do dubna 1998 v jejich prostorách, s jejich pracovníky a na strojích patřících jak jemu, tak obchodnímu partneru T. H. s. r. o. Této společnosti žalobce půjčil v roce 1996 ze svých soukromých prostředků 390 000 Kč a další půjčky v roce 1997 čerpal výběrem z prostředků firemních, zaúčtovaných jako osobní spotřeba. Těchto 807 000 Kč bylo použito na provozní náklady dřevovýroby, přičemž od března 1997 začal výrobky odebírat a dále prodávat, a to až do března 1998 – vždy dodávka dřevovýrobků od T. H. s. r. o. proti zaplacení zálohy v plné výši jejich hodnoty. Mimo osobních půjček sám nakupoval materiál a služby. Od ledna 1998 náklady financoval i formou poskytování záloh již evidovaných v jeho účetnictví – vždy dodávka výrobků proti zaplacení formou zálohového dokladu. V dubnu 1998 byla spolupráce pro trvalou ztrátovost výroby ukončena s tím, že dojde k vyrovnání jeho osobních půjček. Od května 1998 do listopadu 1998 marně žádal jednak o srovnání jeho osobních půjček, jednak o přeměnu poskytnutých záloh na již odebrané výrobky ve faktury se všemi náležitostmi daňového dokladu. Teprve v průběhu prosince došlo k první fázi srovnání – vrácení půjčky 800 000 Kč a současně formalizování těchto peněz do pokladního dokladu na náklady dřevovýroby v období červen 1996 až červenec 1997, kdy byly tyto peníze poskytovány proti dodávce vzápětí prodaných výrobků. O vystavení příslušných faktur žádal a až po celoročním upozorňování byla v lednu 2000 vystavena majitelem a jednatelem společnosti T. H. s. r. o. faktura alespoň na část úhrad (978 196 Kč).

Dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 12. 2002 Finanční úřad v Chodově dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 313 916 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 30. 12. 2002 odvolání, ve kterém mimo jiné namítal, že jeho připomínky k závěrům týkajícím se zdaňovacích období let 1998 nebyly ověřovány. Ve sledovaném období se jeho odvolací výtky týkaly vkladu do podnikání ve výši 1 455 000 Kč ze dne 16. 11. 1998, kdy pracovník správce daně mohl zjistit, že fyzická osoba V. J. poskytla v roce 1997 jako osobní půjčku firmě T. H. s. r. o. částku 784 000 Kč, jejichž zdrojem byly v účetnictví firmy V. J. zahrnuté pohyby 901-osobní spotřeba a 902-vklad do T. H. s. r. o. Tyto prostředky byly použity pro společnou dřevovýrobu a v účetnictví T. H. s. r. o. zaneseny jako záloha odběratele – firmy V. J. (se stavem na rozvahovém účtu 324-Zálohy od odběratelů k 31. 12. 1997 ve výši 793 900 Kč, což je patrné z příložené kopie ročního zúčtování T. H. s. r. o., získané při jednání o závěrečném vyrovnání v roce 1998). Počátkem listopadu 1998 došlo k závěrečnému jednání mezi oběma obchodními partnery, byla konstatována ztrátovost a majitel firmy T. H. s. r. o. pan R. vrátil fyzické osobě V. J. osobní půjčku 793 900 Kč s tím, že tento obnos (zvýšený o nájemné ve výši 28 409 Kč měsíčně za dobu společné dřevovýroby) bude do konce roku žalobcem uhrazen formou financování společné dřevovýroby. Úhrady byly provedeny 7. 12. 1998. Záloha 793 900 Kč tedy formálně realizovala náklady za odebrané výrobky v letech 1997-1998, které žalobce dále prodal a řádně vystavil daňové doklady na výstupu. Z účetních dokladů obou podnikatelů tak bylo

možné zjistit, že žalobce nezahrnul osobní půjčky firmě T. H. s. r. o. mezi daňově uznatelné náklady v roce 1997, kdežto tato firma vykazovala ve svém účetnictví na rozvahovém účtu 324-zálohy od odběratelů k 31. 12. 1997 příjem od žalobce ve výši 793 900 Kč.

Ve výzvě k doplnění odvolacího řízení ze dne 3. 2. 2003 správce daně prvního stupně vybídl žalobce k prokázání toho, že z vrácené osobní půjčky dne 7. 12. 1998 uhradil společnosti T. H. s. r. o. nájemné 625 000 Kč a zálohu na nákup řeziva ve výši 800 000 Kč, které zahrnul do daňově uznatelných výdajů. Žalobce předložil dne 7. 2. 2003 výdajový pokladní doklad č. 51998520 ze dne 7. 12. 1998, kde je jako účel platby uvedeno: „záloha na dodávku řeziva“ a příjmový pokladní doklad společnosti T. H. s. r. o. z téhož dne, kde se jako účel platby uvádí: „záloha na dodávku řeziva“.

Finanční úřad v Chodově vydal dne 5. 3. 2003 rozhodnutí č. j. 3649/03/156930, kterým odvolání žalobce částečně vyhověl a napadený dodatečný platební výměr upravil tak, že dodatečně stanovený základ daně změnil z 1 063 739 Kč na 408 740 Kč a vyměřenou daň z 313 916 Kč na 87 628 Kč. V odůvodnění správce daně uvádí, že z předložených dokladů bylo zjištěno, že peněžní vklad ze dne 16. 11. 1998 ve výši 1 455 000 Kč byl poplatníkem využit k úhradě zálohy na dodávku řeziva ve výši 800 000 Kč společnosti T. H. s. r. o. (výdajový pokladní doklad č. 51998520 ze dne 7. 12. 1998) a k úhradě nájmu nebytových prostor za rok 1997 a 1998 ve výši 625 000 Kč v hotovosti téže společnosti (doloženo nájemní smlouvou; výdajový pokladní doklad č. 51998519 ze dne 7. 12. 1998). Podle správce daně žalobce sice ve vyjádření ke zprávě o výsledku daňové kontroly uvedl, že proti placené záloze odebíral zboží, ale toto nijak neprokázal (např. evidencí zásob řeziva, inventurou zásob řeziva apod.). Pokud podle správce daně žalobce poskytl nějaké zálohy na nákup řeziva, které nebyly do konce zdaňovacího období zúčtovány, musely být zahrnuty do inventurních soupisů, případně vyčíslení inventarizačních rozdílů (§ 29 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). V inventurních soupisech k 31. 12. 1998 však není zahrnuta záloha zaplacená dne 7. 12. 1998 v hotovosti společnosti T. H. s. r. o., ačkoliv k jejímu vyúčtování ke konci zdaňovacího období roku 1998 nedošlo. Poplatník nepředložil žádný důkaz o tom, že takto uhrazená záloha byla vedena v inventurních soupisech následujících let, ani nebylo zjištěno, že by byla zúčtována účetním dokladem, tj. fakturou za nákup řeziva. Poplatník prokazuje zúčtování zálohy 800 000 Kč došlou fakturou č. 1/2000 ze dne 12. 1. 2000, vystavenou na prodej řeziva v celkové výši 978 196 Kč společností T. H. s. r. o. Zde jsou zúčtovány: uhrazená záloha v roce 1997 ve výši 593 000 Kč a v roce 1998 ve výši 385 196 Kč, což však v žádném případě neprokazuje zúčtování zálohy 800 000 Kč zaplacené dne 7. 12. 1998. Žádné jiné zúčtování záloh nebylo poplatníkem předloženo a v účetnictví zjištěno. Pokud měl ke konci období roku 1998 nějaké zásoby řeziva, musely být zahrnuty do inventurních soupisů, příp. ve vyčíslení inventarizačních rozdílů. V soupisech však nejsou zásoby řeziva zahrnuty a poplatník žádný důkaz o prokázané spotřebě nakupovaného řeziva do konce období roku 1998 nepředložil. Z toho plyne, že předložené inventurní seznamy majetku a závazků neodpovídají skutečnosti, a proto je nelze považovat za důkazní prostředky. Faktura č. 1/2000 zúčtování zálohy 800 000 Kč ze dne 7. 12. 1998 neprokazuje, takže ji nelze považovat za důkazní prostředek. Poplatník tedy neprokázal, že záloha uhrazená dne 7. 12. 1998 ve výši 800 000 Kč je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, takže o tuto částku správce daně zvýšil daňový základ.

Proti tomuto rozhodnutí se žalobce dne 4. 4. 2003 odvolal a tvrdil mimo jiné, že v letech 1996 až 1997 převedl do společnosti T. H. s. r. o. ze svých zdrojů formou zálohy více než 800 000 Kč a proti těmto zálohám odebíral dřevovýrobky, které dále prodával. V příloze č. 1

je podle něho patrné, že proúčtoval, zdanil a odvedl DPH ze sumy více než 834 000 Kč, kde zdrojem produkce byla společnost T. H. s.r.o., a v příloze č. 2 předložil kopie příslušných daňových dokladů (faktury za dodávky výrobků ze dřeva různým odběratelům v roce 1997 i 1998). Nedorozumění podle odvolatele pramení z toho, že platby za výrobky a jejich produkci zaúčtoval jako „osobní spotřebu“, kdežto dodavatel (T. H.s.r.o.) jako zálohy od podnikatele V. J., to vše v roce 1997. Tuto chybu v zaúčtování se dohodly oba spolupracující subjekty následně opravit, a proto po ukončení spolupráce cca v dubnu 1998 bylo provedeno narovnání v obou účetnictvích tak, jak to již dříve daňový subjekt popsal a správce daně v napadeném rozhodnutí i uznal. Opět uvedl, že každá platba souvisela s konkrétní dodávkou, resp. financovala konkrétní daňově uznatelný příjem dle přiložené tabulky, což může potvrdit pracovnice společnosti T. H. paní S. Sporný výdaj 800 000 Kč byl pouze opravou na obou stranách odlišně zaúčtovaných plateb z roku 1997. To znamená, že žalobce obdržel zpět prostředky vyúčtované a zdaněné u něho jako „osobní spotřeba“ a poskytnuté společnosti T. H. s.r.o. a uplatnil je až na konci roku 1998 jako výdaje na zdanitelná plnění uvedená v příloze č. 1. Zdůraznil, že prostředky byly poskytnuty vždy současně s odběrem produktů okamžitě vyjádřených ve formě zdanitelného plnění v časové i věcné souvislosti v roce 1997 a dobíhající realizací počátkem roku 1998. K inventarizačním soupisům nebyl důvod, protože subjekty si navzájem nic nedlužily a nedluží. Pouze trvalo dlouho, než společnost T. H. s.r.o. vystavila na dávno provedená zdanitelná plnění daňový doklad. Odvolatel shrnul, že daňový doklad z 12. 1. 2000 se týkal zdanitelných plnění z let 1997 a 1998 a nebylo v jeho moci jej získat v zákonném termínu, i když o to usiloval, takže v tom nelze spatřovat jeho pochybení. Žádal, aby byla platba 800 000 Kč uznána za výdaj na dosažení příjmu, který byl vykázán a zdaněn ve výši 834 000 Kč s tím, že za nesoulad mezi termíny uskutečněného zdanitelného plnění a vystavením dokladu o zdanitelném plnění odpovídá společnost T. H. s.r.o., která měla postupovat podle § 12 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Poté bylo odvolací řízení doplněno o výzvu správce daně ze dne 2. 10. 2003, v níž požadoval prokázat, kdy konkrétně za tuto zálohu obdržel dodávku zboží a o jaké zboží šlo a kdy konkrétně toto zboží prodal a komu, případně zda zboží použil k jiným účelům než k prodeji a jakým. Žalobce reagoval podáním ze dne 16. 10. 2003, v němž uváděl jednotlivé dodávky zboží od společnosti T. H. s. r. o. a jejich prodej z areálu této společnosti. Dále konstatoval, že konkrétní prodeje se odehrávaly současně s odběrem od společnosti T. H. s. r. o., což může dosvědčit tehdejší pracovnice této společnosti M. S. či paní N. K.. Dodací listy k jednotlivým prodejům vystavovali zaměstnanci společnosti T. H. s. r. o. a po označení firmou V. J. byly použity jako podklad pro vystavení daňového dokladu. Vztah mezi zaplacenými zálohami a pokladním dokladem č. 51998520 vyjádřil v tabulce č. 2, kde je uveden výčet částek poskytnutých od 11. 3. do 23. 12. 1997 jako „osobní spotřeba“ u firmy V. J. (z jeho osobních prostředků) a zaúčtovaných u T. H. s. r. o. jako zálohy na účtu 324 v celkové výši 793 900 Kč. V tabulce č. 3 figuruje pouze údaj o tom, že doklad č. 51998520 představuje převedení „osobní spotřeby“ ve výši 800 000 Kč do záloh dne 7. 12. 1998. Proti těmto zálohám odebírala firma V. J. výrobky, které obratem prodávala. Zaplacené zálohy nebyly zahrnuty ve „zdanitelných výdajích“ firmy V. J., i když proti jejich platbě probíhala zdanitelná plnění dle tabulky č. 1, z nichž byla řádně odvedena DPH. To bylo napraveno v prosinci 1998 v rámci souhrnného vyrovnání v souvislosti s ukončením spolupráce. K podání přiložil kopie faktur o dodávkách dřevovýrobků firmou V. J. různým odběratelům v letech 1997 až 1998.

Svědčyně M. S. při výslechu dne 3. 11. 2003 potvrdila, že byla fyzicky přítomna u všech přejímek řeziva firmou V. J. a že žalobce zamýšlel zpočátku vstoupit do společnosti T.

H. s. r. o. jako společník, dodal kapitál, ale když se ukázalo, že společnost nebude očekávaným způsobem prosperovat, od svého úmyslu ustoupil a žádal navrácení vložených finančních prostředků. Na tom se však nedohodli, tak za vložené prostředky začal odebírat řezivo. Dále uvedla, že byla svědkem toho, když žalobce žádal majitele T. H. s. r. o. o vrácení vložených peněz, ale podle ní ve společnosti T. H. s. r. o. žádné peněžní prostředky mimo těch, které tam vložil žalobce, nebyly. Závěrem potvrdila, že si žalobce uplatnil část záloh zaplacených v roce 1997 formou odběru dřevovýrobků do března 1998.

Stěžovatel dne 17. 12. 2003 zamítl odvolání žalobce rozhodnutím č. j. 5570/110/2003. V odůvodnění zrekapituloval průběh celého řízení a poté dospěl k závěru, že poplatník, tedy žalobce, přesto, že předložil výdajový pokladní doklad č. 51998520 ze dne 7. 12. 1998, příjmový pokladní doklad společnosti T. H. s. r. o. z téhož dne, fakturu č. 1/2000 z 12. 1. 2000 s uvedeným datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 12. 1. 2000, nesplnil svoji povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu, když neprokázal, že se v případě částky 800 000 Kč jednalo o výdaj vynaložený v roce 1998 na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Tento svůj závěr opřel o následující odůvodnění: v letech 1996-7 převedl poplatník do společnosti T. H. s. r. o. formou zálohy více než 800 000 Kč a proti tomu odebíral dřevovýrobky, které dále prodával. Dodávky zboží a jeho prodej se měly uskutečnit již v době od 21. 2. 1997 do 23. 3. 1998. Platby za dřevovýrobky a jejich produkci účtoval v roce 1997 jako „osobní potřebu“, kdežto u dodavatelské společnosti byly v roce 1997 účtovány jako zálohy od podnikatelského subjektu se stavem k 31. 12. 1997 793 900 Kč; výdaj v roce 1998 ve výši 800 000 Kč byl dle poplatníka pouze opravou na obou stranách odlišně zaúčtovaných plateb z roku 1997. Prostředky byly poskytovány současně s odběrem produktů okamžitě vyjádřených ve formě zdanitelného plnění v časové i věcné souvislosti v roce 1997 s dobíhající realizací počátkem roku 1998. Záloha měla být placena v době, kdy již se společností T. H. s. r. o. nespolečně pracoval (spolupráce trvala pouze do dubna 1998). Vzhledem k tomu nelze částku 800 000 Kč považovat v roce 1998 za daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (podle § 23 odst. 1 téhož zákona částka 800 000 Kč věcně a časově nesouvisí s rokem 1998).

Krajský soud posledně uvedené rozhodnutí stěžovatele zrušil, neboť je shledal nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Ve svém odůvodnění pak zejména uvedl: „*V řízení před soudem vyšlo najevo, že se žalovaný správně neorientoval v částečně konzistentních a částečně proměňujících se tvrzeních žalobce, a pokud přece, svůj závěr o tom, co považuje za prokázané a jak k němu dospěl, nevtělil do odůvodnění svého rozhodnutí. V předmětné věci s ohledem na všechny okolnosti zjištěné ze správního spisu a zmíněné v části rozsudku, jež rekapituluje stěžejní momenty daňového řízení, vyvstává řada nejasností, které odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného nijak nevysvětluje. Rovněž zde schází transparentní postoj k závěrům učiněným správcem daně prvního stupně (v rozhodnutí, jímž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce), které se jeví odlišnými od kusých stanovisek v odůvodnění rozhodnutí vydaného v druhém stupni. Určitý posun ve zprůhlednění úvah žalovaného je seznatelný z jeho vyjádření k podané žalobě, což však nelze považovat za dostačující. Důvody, na nichž spočívá rozhodnutí správního orgánu, totiž musí být zřejmé již z odůvodnění rozhodnutí ve věci a nedostatky v tomto směru nelze takto (dodatečně) zhojit.*“

Celou věc činí nepřehlednou také používání nejednotné terminologie, kdy pojmy jako „zálohy“ označují většinou platby žalobce jako podnikatele za uskutečněné odběry zboží (řeziva), avšak jindy mají být pokládány za půjčky žalobce – fyzické osoby společnosti T. H. s. r. o. za účelem financování výroby. Za takové situace je úkolem správce daně předtím, než přistoupí k doměření daně, objasnit, k jakým pohybům zboží i finančních prostředků skutečně

došlo. Rozchází-li se stav formálně právní od skutečného, je třeba vždy vycházet ze skutečného obsahu provedených právních úkonů, ať jsou nazývány jakkoli (§ 2 odst. 7 daňového řádu).

Ze žalovaným zdůrazňované skutečnosti, že některá tvrzení byla uplatněna už v době, kdy žalobce ještě nebyl zastoupen advokátem (viz vyjádření k žalobě), nelze dovozovat ničeho. Vyskytnou-li se v tvrzeních daňového subjektu ohledně téže skutečnosti v průběhu daňového řízení rozpory, je na správci daně, aby podnikl kroky k jejich odstranění a vedl poplatníka k prokázání toho, co tvrdí, a v odůvodnění svého rozhodnutí vyložil, která z tvrzení zůstala neprokázána a jaký závěr z protichůdných tvrzení plyne. Důvod, proč jednomu uvěřit a druhé zavrhnout jako nepravdivé přitom nemůže spočívat pouze v existenci zastoupení v době tvrzení. Výsledná stanoviska správce daně musí zapadat do určitého logického rámce a mít racionální, věcný základ. Postoj správce daně k tomu, co v průběhu daňového řízení vyšlo najevo (a má význam pro stanovení daňové povinnosti), pak musí být zřejmý z odůvodnění jeho rozhodnutí ve věci.

Z obsahu správního spisu (zejména z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a z jeho vyjádření k podané žalobě) se naznačuje, že žalovaný má za to, že k přesunu sporné částky 800.000,- Kč tak, jak tvrdí v žalobě žalobce, nedošlo (opírá se přitom zejména o vybraná tvrzení žalobce v odvolání ze 4. 4. 2003, že šlo pouze o opravu na obou stranách obchodního vztahu odlišně zaúčtovaných plateb z roku 1997). Co míní o navazující větě (taktéž v odvolání), že obdržel zpět prostředky vyúčtované a zdaněné u něho jako „osobní spotřeba“ a poskytnuté firmě T. H. s. r. o. a uplatnil je až na konci roku 1998 jako výdaje na zdanitelná plnění uvedená v příloze č. 1, nikde neuvedl. Správce daně prvního stupně, jak je patrné z jeho rozhodnutí z 5. 3. 2003 č. j. 3649/03/156930, dospěl k závěru, že nadále nejsou pochybnosti o tom, že žalobce disponoval finančními prostředky, které vložil ve formě osobních vkladů zpět do podnikání, a to ve výši 1 455 000 Kč. Součástí této sumy byla i částka 800 000 Kč, představující vrácenou půjčku poskytnutou ze žalobcových soukromých prostředků firmě T. H. s. r. o. na sklonku roku 1998. Po částečném vyhovění odvolání správcem daně prvního stupně má finanční úřad za to, že podnikatel V. J. měl na konci roku 1998 hotovost 800 000 Kč, kterou použil na zaplacení zálohy na řezivo. Také ze správního spisu plyne, že i v roce 1998 pokračovala spolupráce mezi oběma podnikateli, spočívající v tom, že žalobce poskytl opakovaně různé finanční částky firmě T. H. s. r. o. a obdržel za to dřevovýrobky, které dále prodával. V odvolání sám žalobce tvrdil, že peníze odcházely vždy současně s odběrem produktů, a to v roce 1997 s dobíhající realizací v roce 1998.

Úkolem soudu v tomto řízení není rozplést nepřehlednou situaci žalobce, jež se stala předmětem zájmu správce daně při zjišťování správné výše daně z příjmů fyzických osob, kterou je povinen odvést. To by znamenalo nahrazování činnosti státních orgánů k tomu zákonem povolaných. Účel soudního přezkumu ve správním soudnictví spočívá toliko ve zjištění a závazném konstatování, zda byla veřejná subjektivní práva žalobce porušena rozhodnutím žalovaného či v řízení, jež mu předcházelo, a to v rozsahu, jaký sám žalobními body vymezí. Žalobce má jako daňový subjekt právo dozvědět se, jakými úvahami byl žalovaný veden při rozhodování o důvodnosti jeho odvolání (nevyhoví-li mu v plném rozsahu). Ustanovení § 50 odst. 7 d.ř. ukládá žalovanému povinnost vypořádat se se všemi důvody uvedenými v odvolání. Soud pak při svém přezkumu napadeného rozhodnutí (ve vymezeném rozsahu) primárně zjišťuje, zda jeho výrok vyplývá ze skutečností a právních úvah pojatých do odůvodnění. Nemá-li závěr žalovaného v odůvodnění dostatečnou oporu, resp. není-li z odůvodnění zcela zřejmé, proč žalovaný rozhodl, jak rozhodl, nemůže ani soud posoudit důvodnost jednotlivých žalobních námitek a zaujmout k nim jednoznačné stanovisko.

Odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného sice zahrnuje přehled obsahu podstatných podání z průběhu daňového řízení, ale závěr na straně 5 poslední odstavce, pokračující na straně 6, kde mělo být vyloženo, co správce daně vzal za prokázané a proč, a také, co z toho plyne, srozumitelnou úvahu zcela postrádá. Mísí se zde tvrzení žalobce ponechaná bez komentáře, či přiřazené vypovídací hodnoty a věrohodnosti, s kusými stanovisky žalovaného. Z těch však není jasné, zda spornou částku 800 000 Kč ztotožňuje s penězi, které poplatník v letech 1996-7 převedl do firmy T. H. s.r.o. formou zálohy proti odběru zboží, když dále např. uvádí, že: 1. peněžní prostředky byly poskytovány současně s odběrem produktů a 2. dodávky zboží od T. H. s. r. o. a jeho prodej se měly uskutečnit (a tedy uskutečnily?) v době od 21. 2. 1997 do 23. 3. 1998. Přesah dodávek zboží, a tedy snad i plateb za ně do roku 1998 zůstal bez povšimnutí. Není ani jasné, jaký vztah k výsledku odvolacího řízení (potvrzení doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1998) má věta rovněž zařazená v části věnované právnímu posouzení: „Platby za dřevovýrobky a jejich produkci účtoval v roce 1997 (žalobce) jako ‚osobní potřebu‘, kdežto u dodavatelské firmy byly v roce 1997 účtovány jako zálohy od podnikatelského subjektu se stavem k 31. 12. 1997 ve výši 793 900 Kč“. Pouhou spekulací by bylo podpoření či vyvrácení konstatování žalovaného, že „záloha ve výši 800 000 Kč měla být placena v době, kdy již (žalobce) s firmou T. H. s. r. o. nespolupracoval“, neboť není nijak vyhodnoceno. Z takové poznámky nelze ani v kontextu s předcházejícími sděleními s jistotou určit, zda měl žalovaný za to, že částka 800 000 Kč nebyla vůbec zaplacená, a tedy neakceptoval žalobcem předložené doklady (příjmový a výdajový) a jeho zdůvodnění (že šlo o vrácenou půjčku, jež byla následně formou osobního vkladu převedena do prostředků k podnikání žalobce a poté ihned předána v hotovosti obchodnímu partneru T. H. s. r. o.). Následující věty spíše nasvědčují tomu, že tato suma byla vynaložena tak, jak říká žalobce (tj. předána dne 7. 12. 1998 v hotovosti zástupci firmy T. H. s. r. o.), avšak žalobce neprokázal, že by věcně a časově souvisela s rokem 1998 (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Odůvodnění napadeného rozhodnutí je tedy rozporné.

Přes mnohé rozpory se snad lze, zejména s ohledem na obsáhlejší vyjádření žalovaného k žalobě, domnívat, že se žalovaný přiklání spíše k té verzi, že zaplacení zálohy 800 000 Kč dne 7. 12. 1998 bylo fiktivní a jeho účelem bylo účetně napravit dřívější, daňově nezohledněné, obchodní transakce. Ve vyjádření k žalobě je postoj žalovaného k celé věci prezentován mnohem jasněji – až zde přehledně vypočítává, která zjištění podle něho svědčí pro závěr, že zálohy byly firmě T. H. s. r. o. poskytovány po částech již v letech 1996 a 1997, a tedy částka 800 000 Kč nebyla skutečně vynaložena v roce 1998 (viz strana 2 vyjádření). Takový závěr se však liší od výsledku, k jakému dospěl správce daně I. stupně, který ve svém rozhodnutí z 5. 3. 2003 uvádí, že přezkoumáním předložených dokladů bylo zjištěno, že vložený peněžní vklad ze dne 16. 11. 1998 ve výši 1 455 000 Kč byl poplatníkem využit k úhradě zálohy na dodávku řeziva ve výši 800 000 Kč zaplacené společnosti T. H. s. r. o. výdajovým pokladním dokladem č. 51998520 ze dne 7. 12. 1998 a k úhradě nájmu nebytových prostor za rok 1997 a 1998 ve výši 625 000 Kč téže společnosti v hotovosti výdajovým pokladním dokladem č. 51998519 rovněž dne 7. 12. 1998. Ano, je podstatný závěr učiněný správcem daně na základě zhodnocení důkazních prostředků, jak uvádí ve vyjádření k žalobě žalovaný (strana 3 odst. 4 vyjádření). Tento závěr však musí vycházet z konkrétních zjištění učiněných v průběhu řízení. V odůvodnění provostupňového rozhodnutí se jasně konstatuje, že částka 800 000 Kč byla použita na zaplacení záloh, což se zjišťuje z předložených dokladů. V navazujícím textu není tento závěr nikde korigován. Správce daně I. stupně se tak kloní k závěru, že částka poskytnuta byla, avšak žalobce neprokázal, že takto uhrazená záloha byla zúčtována účetním dokladem, tj. fakturou za nákup řeziva. Proto dle jeho názoru není záloha

ve výši 800 000 Kč uhrazená dne 7. 12. 1998 výdajem na zajištění, udržení a dosažení příjmů, což je důvodem pro navýšení daňového základu o tuto částku.

Z uvedeného je zřejmé, že oba správci daně vycházeli z různých premis, což v zásadě není vyloučeno, avšak jen když se důvody odlišného posouzení objeví v přezkoumatelné podobě nejpozději v odůvodnění pozdějšího rozhodnutí. V této věci však žalovaný formuloval výsledky proběhnuvšího odvolacího řízení tak kuse a nejednoznačně, že v tom zdejší soud spatřuje závažnou vadu řízení. Rozhodnutí žalovaného je z výše popsaných příčin nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, což vedlo k jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Za této situace nebylo možné vyjádřit se k opodstatněnosti jednotlivých žalobních bodů.

Přezkoumáním žalobou napadeného rozhodnutí soud zjistil, že důvody, na nichž spočívají závěry žalovaného o tom, že částku 800 000 Kč nelze považovat v roce 1998 za daňově uznatelný výdaj, nejsou z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, a proto rozhodnutí shledal nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a zrušil je podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. Současně vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI.

Nejvyšší správní soud se zabýval kasační námitkou, v níž stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že rozhodnutí o odvolání stěžovatele je nedostatečně odůvodněné, a v důsledku toho nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel namítal, že se zorientoval v tvrzení žalobce, přihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo a v návaznosti na to dospěl ke svému závěru. Nejvyšší správní soud k tomu předně upozorňuje, že rozhodné je nejen to, jak stěžovatel zhodnotí jednotlivé důkazy a všechny okolnosti dané věci, ale především je třeba, aby stěžovatel svá skutková zjištění a jejich právní hodnocení dostatečně srozumitelně vyjádřil v odůvodnění svého rozhodnutí, z kterého tak musí vždy vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle (k tomu srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírkou nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Nejvyšší správní soud proto ve světle výše uvedeného posoudil, zda byl závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele správný či nikoli.

Stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí nejprve konstatoval průběh správního řízení, poté vyslovil závěr, že žalobce neprokázal, že se v případě částky 800 000 Kč jednalo o výdaj vynaložený v roce 1998 na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.

Tento závěr stěžovatel opřel o stručné odůvodnění, ze kterého nevyplývá dostatečně srozumitelně, z jakých důvodů považoval stěžovatel finanční prostředky poskytnuté v letech 1996 a 1997 za zálohy na dřevovýrobky, a ne za půjčky. Vzhledem k tomu, že tvrzení žalobce v průběhu řízení o předmětných finančních prostředcích nebylo konzistentní, bylo třeba, aby stěžovatel usoudil, jaký charakter ve skutečnosti předmětné finanční operace měly.

Nabízely se tyto skutkové verze či jejich určité kombinace: Žalobce nejprve uváděl, že počáteční peněžní vklady (z velké části osobní vklady) byly vedeny cílem budoucího spojení těchto aktivit do jednoho podnikatelského subjektu. Uváděl též, že uvedené společnosti půjčil v roce 1996 ze svých soukromých prostředků 390 000 Kč a další půjčky v roce 1997 čerpal výběrem z prostředků firemních, zaúčtovaných jako osobní spotřeba, přičemž těchto 807 000 Kč bylo použito na provozní náklady dřevovýroby. Od března 1997 začal výrobky odebírat a dále prodávat, a to až do března 1998 – vždy dodávka dřevovýroby proti zaplacení zálohy v plné výši jejich hodnoty. Svědkyně M. S. uvedla, že žalobce zamýšlel zpočátku vstoupit do společnosti T. H. s. r. o. jako společník, dodal kapitál, ale když se ukázalo, že společnost nebude prosperovat, od svého úmyslu ustoupil a žádal navrácení vložených finančních prostředků. Na tom se však nedohodli, tak za vložené prostředky začal odebírat řezivo.

Stěžovatel se ovšem buď dostatečně nezabýval skutečným obsahem a významem uvedených aktivit žalobce, anebo - pokud ano - opomněl svoji argumentaci a své závěry k tomu, kterou ze skutkových variant považuje za relevantní a jaké rozhodné skutečnosti ve vztahu k ní žalobce prokázal, v odůvodnění uvést. Stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí především nevyložil, proč shledal relevantním jedno tvrzení žalobce (že se jednalo již ze začátku o zálohy) a vyloučil druhé (že se v letech 1996 a 1997 jednalo o půjčky, které pak společnost T. H. s. r. o. vrátila a stěžovatel jí je opět v roce zaplatil na zálohy, či že došlo k započtení). K tomu lze uvést, že již Vrchní soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 25. 2. 1997, č. j. 6 A 139/94 - 17, publikovaném v Soudní judikatuře pod č. 296/1998, uvedl, že *„pokud se (správní orgán) bez jakéhokoli zdůvodnění přikloní ke skupině důkazů, které podporují jedno skutkové zjištění, ... a pomine důkazy, z nichž vyvěrá opak, vybočuje tím ze zákonných mezí, které mu zákon pro hodnocení důkazů vytyčil.“*

Aplikuje - li zdejší soud shora zmíněná východiska na okolnosti daného případu, nezbyvá než ve shodě s názorem krajského soudu konstatovat, že předmětné rozhodnutí stěžovatele z hlediska přezkoumatelnosti neobstojí. I když stěžovatel úvodem svého rozhodnutí konstatoval rekapitulaci správního řízení a poté jednotlivé právní závěry, nelze přehlédnout, že v jeho odůvodnění absentuje především myšlenkový postup stěžovatele při hodnocení důkazů, a proto ani není vztah mezi skutkovými zjištěními na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

K jednotlivým výhradám stěžovatele uváděným v kasační stížnosti lze uvést následující. Stěžovatel v první části kasační stížnosti uvádí, že z předložených důkazů vyplynulo, že žalobce poskytoval v roce 1997 peněžní prostředky společnosti T. H. s. r. o. a že se bez ohledu na to, jak o tom žalobce účtoval, jednalo se o zálohy související s odběrem zboží od této společnosti. Toto své tvrzení dokládá tím, že pokud by se mělo jednat o půjčky společnosti T. H. s. r. o., pak by tato společnost neměla důvod účtovat o zálohách, ale účtovala by o půjčkách žalobce. Ani toto odůvodnění však podle názoru zdejšího soudu není dostačující. Přitom je třeba mít na zřeteli, že nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozбором právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti brojící proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatky v odůvodnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 – 58, dostupný na www.nssoud.cz). Nelze rovněž souhlasit s názorem stěžovatele, že na posouzení přezkoumatelnosti jeho rozhodnutí nemůže mít vliv skutečnost, že žalobce v žalobě tvrdil, že neměl důvod v odvolání znovu opakovat, že se v letech 1996 a 1997 nejednalo o zálohy, ale o půjčky. Podle stěžovatele není věcí odvolacího orgánu vyhledávat za daňový subjekt

odvolací důvody, a následná argumentace v žalobě tak nemůže mít zpětně vliv na to, zda je v tomto směru žalobou napadené rozhodnutí o odvolání přezkoumatelné. Tomuto názoru nelze v daném případě přisvědčit, protože je zřejmé, že stěžovatel z hlediska předmětných přesunů finančních prostředků vycházel z jiného hodnocení skutkového stavu než správní orgán prvního stupně, aniž by sdělil své důvody, které ho k tomu vedly. Tento postup nelze akceptovat, neboť pokud správní orgán neuvede argumentaci při hodnocení nastalých skutečností a konstatuje pouze své závěry, fakticky to znamená možnost izolování skutkových (a tím i právních) závěrů od skutkových zjištění. Posouzení celé věci poté závisí toliko na nepřezkoumatelné libovůli správního orgánu. V daném případě proto bylo nutné, aby se stěžovatel vypořádal s tím, jaké byly závěry správce daně prvního stupně a jaké jsou ve srovnání s tím závěry správce daně druhého stupně. Neučinil-li to, pak jeho rozhodnutí neposkytuje dostatečný skutkový rámec s dostatkem skutkových důvodů pro závěr, že žalobce neprokázal, že se v případě částky 800 000 Kč jednalo o výdaj vynaložený v roce 1998 na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.

Jak si ostatně správně povšiml krajský soud, celou věc činí nepřehlednou také používání nejednotné terminologie (záloha, půjčka) s tím, že za takové situace je úkolem správce daně předtím, než přistoupí k doměření daně, objasnit, k jakým pohybům zboží i finančních prostředků skutečně došlo (§ 2 odst. 7 daňového řádu). Stěžovatel namítal, že nemůže ovlivnit terminologii, kterou používal žalobce; to mu jistě vyčítat nelze, ovšem krajský soud tak ani nečiní. Pouze stěžovateli důvodně vytýká, že nepostupoval v souladu s § 2 odst. 7 daňového řádu a nebral v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, byl-li zastřený stavem formálně právním a lišil-li se od něho – stěžovatel tedy jistě mohl označovat úkony žalobce tak, jak je označil žalobce samotný, ovšem z jeho rozhodnutí mělo být vždy patrné, jak tyto úkony po obsahové stránce hodnotí, přičemž toto hodnocení muselo být jednoznačné a opřené o logickou skutkovou a právní argumentaci, která se jednoznačně a na základě přezkoumatelné úvahy opřené o zhodnocení tvrzení žalobce a provedených důkazů přihlásí k jedné z v úvahu připadajících alternativ skutkové a právní kvalifikace jednání žalobce a stejným způsobem odůvodní, proč další z těchto alternativ nepovažuje za správné. Nejvyšší správní soud proto souhlasí i s názorem krajského soudu, že úkolem soudu v tomto řízení není rozplést nepřehlednou situaci žalobce, jež se stala předmětem zájmu správce daně při zjišťování správné výše daně z příjmů fyzických osob, kterou je povinen odvést. To by podle soudu znamenalo nahrazování činnosti státních orgánů k tomu zákonem povolaných.

Stěžovatel dále brojil proti tomu, že Krajský soud v Plzni uvedl, že ze žalovaným zdůrazňované skutečnosti, že některá tvrzení byla uplatněna už v době, kdy žalobce ještě nebyl zastoupen advokátem (viz vyjádření k žalobě), nelze dovozovat ničeho. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že krajský soud ani zde nepochybil, když reagoval na vyjádření k žalobě. Uvedená reakce nebyla podkladem (či jedním z podkladů) pro vlastní právní závěr soudu o zrušení rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost, nýbrž vypořádáním se s jedním z bodů vyjádření stěžovatele k žalobě tak, že po obsahové stránce nevyvrací žalobní námitky žalobce a že nemůže zvrátit závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti naříkaného správního rozhodnutí. Zabývání se určitým bodem vyjádření stěžovatele k žalobě krajským soudem tedy bylo nejen zcela v souladu se zákonem, nýbrž dokonce svým způsobem nutností – soud ve svém rozhodnutí byl povinen, aby jeho rozhodnutí samotné bylo přezkoumatelné, vypořádat se s argumentací stěžovatele, kterou v řízení jako jeho účastník vnesl.

Krajský soud stěžovateli rovněž správně vytýká, že nikde neuvedl, co míní o navazující větě (taktéž v odvolání), že obdržel zpět prostředky vyúčtované a zdaněné u něho jako „osobní spotřeba“ a poskytnuté firmě T. H. s.r.o. a uplatnil je až na konci roku 1998 jako výdaje na zdanitelná plnění uvedená v příloze č. 1. Jak už bylo výše uvedeno, k tomu, aby došlo k přesnému a úplnému zjištění skutkového stavu, se stěžovatel měl zabývat i tímto tvrzením žalobce, a pokud je zhodnotil jako nedůvěryhodné, měl především uvést z jakých důvodů.

Stěžovatel v závěru kasační stížnosti byl toho názoru, že odůvodnění rozhodnutí se nestává přehledným a rozhodnutí přezkoumatelným proto, že je v něm na více místech uvedeno totéž. S tímto názorem lze z obecného hlediska souhlasit. Rozhodnutí o odvolání tvoří z hlediska obsahového jeden organický celek, při jehož zpracování se stěžovatel má vypořádat se všemi odvolacími důvody. V daném případě však stěžovatel především neuvedl v žádné části svého odůvodnění, proč považoval tvrzení žalobce (že obdržel zpět prostředky vyúčtované a zdaněné u něho jako „osobní spotřeba“ a poskytnuté firmě T. H. s.r.o. a uplatnil je až na konci roku 1998 jako výdaje na zdanitelná plnění uvedená v příloze č. 1) za nesprávné a rovněž není z daného odůvodnění patrné, jakým způsobem stěžovatel hodnotil jednotlivé důkazní prostředky. Není-li z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou argumentaci žalobce v odvolání, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Ze všech shora uvedených důvodů Krajský soud v Plzni nepochybil, pokud dospěl k závěru, že důvody, na nichž spočívají závěry žalovaného o tom, že částku 800 000 Kč nelze považovat v roce 1998 za daňově uznatelný výdaj, nejsou z odůvodnění rozhodnutí seznatelné. Rozhodl proto tedy zcela v souladu se zákonem, pokud napadené rozhodnutí zrušil.

Závěrem proto nezbyvá než konstatovat, že v napadeném rozsudku krajského soudu nebyla nesprávně posouzena právní otázka; stížní důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy naplněn nebyl. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

VII.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Naopak žalobce měl ve věci úspěch, má proto podle § 60 s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobce je zastoupen advokátem a podal vyjádření ke kasační stížnosti. Soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, která spočívá v odměně za jeden úkon právní služby v částce 2100 Kč,- [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a v náhradě hotových výdajů v částce 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Protože zvolený advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen daň), zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty). Částka daně, vypočtená podle ustanovení § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, činí 456 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen uhradit žalobci 2856 Kč.

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

V Brně dne 27. září 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu