



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci stěžovatele **JUDr. L. F.**, správce konkursní podstaty úpadce **T. B. a. s.**, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 39/61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 2. 2005, č. j. 15 Ca 21/2003 - 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 2. 2005, č. j. 15 Ca 21/2003 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se JUDr. L. F., správce konkursní podstaty úpadce T. B., a. s. (dále již jen „stěžovatel“) u Nejvyššího správního soudu domáhá vydání rozsudku, kterým by byl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále také „krajský soud“) ze dne 2. 2. 2005, č. j. 15 Ca 21/2003 - 36, zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 12. 2002, č. j. 12522/120/02, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Žatci (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr ze dne 30. 4. 2002, č. j. 22757/02/203970/1761, tak, že za zdaňovací období roku 2000 výše pravomocně dodatečně stanovené daně z příjmů právnických osob činila částku 5 424 070 Kč.

Krajský soud neshledal opodstatněnými žalobní námitky stran namítaných vad v řízení jak v průběhu daňové kontroly před správcem daně, tak i v rámci odvolacího řízení před finančním ředitelstvím. Správní orgány též nepochybily při posouzení tvorby rezerv na opravy střediska M. H. a Ž., jakož i při právním posouzení stěžovatelem deklarovaného nákupu technologie od společnosti T. D. s. r. o., když tyto v roce 2000 neuznaly jako oprávněné náklady stěžovatele. Krajský soud rovněž neshledal, že by v řízení před správními orgány bylo porušeno právo stěžovatele na spravedlivý proces upravené v čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, přičemž v této implicitně uplatňoval důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu dovozoval stěžovatel z toho, že krajský soud se při odůvodnění svého rozsudku nedržel žalobních důvodů, popsanych v čl. III. žaloby. Nepopsal řádně skutek, resp. mechanismus dodatečně stanovené daně z příjmů právnických osob z hlediska správních předpisů a odklonění od skutku následně svedlo krajský soud k tomu, že se dopustil chyby v nesprávném posouzení právní otázky. Krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 16 odst. 4, 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel je toho názoru, že mezi jeho práva náleží i právo vyjádřit se v průběhu daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o kontrole, ke způsobu jejich zjištění, případně navrhnout jejich doplnění. K tomuto však nebylo krajským soudem přihlédnuto. Právo, které mu bylo správcem daně upřeno, je i projevem zásady součinnosti mezi daňovým subjektem a správcem daně v průběhu kontroly. Má za to, že projednání zprávy o kontrole nelze nahradit zněním části zprávy o kontrole, jež je nadepsána jako „Vyjádření daňového subjektu ke kontrole“. Projednání znamená vždy skutečné projednání věci. Spočívá v tom, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování. Toto projednání zprávy o výsledku kontroly pak správce daně zachytí do protokolu o ústním jednání, neboť tato povinnost vyplývá z ustanovení § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V tomto směru též nesouhlasí s konstatováním krajského soudu, že je pouze na daňovém subjektu, zda se k něčemu vyjádří, či nikoli, a jakým způsobem. Podle ustanovení § 16 odst. 8 uvedeného zákona nejde o to, zda se daňový subjekt k něčemu vyjádří či nikoliv, ale o to, že zpráva o kontrole musí být projednána. Projednání zprávy je proces, který správce daně musí učinit k tomu, aby mohla být zpráva o kontrole řádně podepsána a na jejím základě vydán dodatečný platební výměr. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo a krajský soud proto nemůže dovozovat, že projednání zprávy lze nahradit bodem ve zprávě nazvaném jako „Vyjádření daňového subjektu ke kontrole“. Za nesprávný považuje též závěr krajského soudu, který na str. 10 rozsudku uvedl, že z předloženého spisu je patrné, že zpráva o daňové kontrole nebyla skutečně projednána a v dalším pak uváděl, že z postupu správce daně nelze dovozovat porušení § 16 zákona o správě daní a poplatků. Podle stěžovatele je nezbytné, aby daňová kontrola byla prováděna v souladu se zákony a jinými právními předpisy, za současného respektování a zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu. Tak tomu ale v předmětné věci nebylo, neboť správce daně chránil toliko zájmy státu a na zájmy stěžovatele nerefletoval. Stěžovatel má rovněž za to, že napadené rozhodnutí finančního ředitelství by mělo být zrušeno i z důvodu nesouhlasu krajského soudu s obsahem sdělení zaslaného správcem daně stěžovateli, ve kterém tento uvedl, že žádost podaná podle § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je neoprávněná. Dovozuje, že odkaz na zprávu o kontrole obsažený ve sdělení je nedostatečný, když správně měl být podle § 32 odst. 10

zákonu o správě daní a poplatků vyrozuměn o důvodech stanovení daňového základu a daně rozdílně od přiznání. Toto však správcem daně učiněno nebylo, a proto má za to, že odvolací lhůta byla přetržena a stále běží. Tato skutečnost pak bránila vyřízení věci finančním ředitelstvím. Za vadu v řízení před odvolacím správním orgánem, ke které mělo být krajským soudem také přihlédnuto, považuje i skutečnost, že finanční ředitelství neuložilo, v mezích ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, správci daně odstranění vad předešlého řízení, které měly vliv na zjištěný skutkový stav věci. Na tuto skutečnost však krajský soud nereagoval, ačkoliv měl pro tuto vadu napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušit. Stěžovatel dále namítal postup správce daně, který byl v rozporu s ustanovením § 31 odst. 1, 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Uváděl, že správce daně důkazní prostředky získal v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, neboť mu nebylo umožněno být přítomen provedeným šetřením a klást svědkům otázky. Za nesprávný a nedostatečný považuje též závěr krajského soudu o tom, že neprokázal splnění podmínek pro deklarovanou tvorbu rezerv v roce 2000, tj. že rezerva musí být tvořena na dvě zdaňovací období. Krajský soud se též nedostatečně vypořádal s argumentem, že podle rozhodnutí předsedy představenstva ze dne 27. 12. 2000 tato podmínka splněna byla. V případě neuznaného nákladu ve výši 2 717 399,45 Kč pak podle názoru stěžovatele krajský soud zastírá skutečnou situaci formálním přístupem. Tento soud se nezabýval smlouvou o postoupení pohledávek a zápočtem pohledávky ze dne 29. 11. 1996. Oporu tak nemá jeho závěr, že vlastnictví nakoupené technologie nepřešlo na stěžovatele již dne 9. 2. 2000 ze společnosti T. D. s. r. o.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že trvá na svém stanovisku a odkázalo na své rozhodnutí o odvolání. K námitce porušení práv stěžovatele upravených v § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků uvedlo, že zpráva o daňové kontrole byla předána účetní stěžovatele, která byla řádně zmocněna ke všem jednáním před správcem daně. Měla tedy právo vyjádřit se i k předávané zprávě. Ze spisu pak nevyplývá, že by tato namítala nedostatek možnosti k vyjádření. Ve vztahu k tvrzení stěžovatele, že krajský soud se dostatečně nevypořádal s argumentem o splnění časového testu pro tvorbu rezervy uvedlo, že tento důkaz nebyl osvědčen jako důkaz, neboť z něj stěžovatelem dovozované skutečnosti neplynou. Právě naopak je z něj zřejmý rozpor s ustanovením § 7 odst. 7 zákona o rezervách. V roce 2000 tvořená rezerva proto nebyla uznána jako daňově uznatelný výdaj. Do počtu rozhodných let pro tvorbu rezervy se totiž zahrnuje rok zahájení tvorby rezervy, ale již se tam nezahrnuje předpokládaný rok zahájení opravy. K namítanému nesprávnému posouzení nákladu ve výši 2 717 399,45 Kč uvedlo, že tato částka za nákup technologie na zpracování ovoce pro potravinářský a konzervářský průmysl a příslušenství, počítačů, sítí a nábytku nebyla uznána z důvodu, že tato částka byla stěžovatelem uplatněna dvakrát. Jednou jako výdaj ze dne 9. 2. 2000 z titulu nákupu od společnosti T. D. s. r. o. a podruhé jako součást nákupu části podniku ze dne 4. 7. 2000 od prodávajícího – JUDr. M. C., správkyně konkursní podstaty úpadce L. a. s. (kupující T. B. Ž.). Finanční ředitelství v Ústí nad Labem proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 2. 2005, č. j. 15 Ca 21/2003 - 36, vázán při tom rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že uvedený rozsudek krajského soudu je třeba zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Ze spisů předložených Nejvyššímu správnímu soudu vyplynul následující průběh předchozích řízení. Dne 3. 7. 2001 podala společnost T. B., a. s. (dále jen „daňový subjekt“)

přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000. Po provedeném vytykáčím řízení jí byla stanovena daň z příjmů právnických osob ve výši 526 380 Kč. Protokolem ze dne 19. 11. 2001, č. j. 45618/01/203930/0468, byla správce daně u daňového subjektu podle § 16 zákona o správě daní a poplatků zahájena mimo jiné kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2000. Dne 26. 4. 2002 byla zástupkyní daňového subjektu I. H. podepsána a převzata Zpráva o daňové kontrole č. j. 21130/02/203930/0468. Ve spise není obsažen protokol, který by deklaroval, že mezi účastníky daňového řízení proběhlo ústní jednání, jehož předmětem by bylo projednání zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000. Dne 3. 5. 2002 správce daně doručil daňový subjekt podání, jímž vypověděl plnou moc udělenou I. H. pro zastupování v řízení před správcem daně. Po provedené daňové kontrole vydal správce daně dne 30. 4. 2002 dodatečný platební výměr, jímž daňovému subjektu dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za rok 2000 (dále jen „daň z příjmů“) částkou 4 750 440 Kč. Tento platební výměr byl doručen I. H. dne 20. 5. 2002. Dne 7. 6. 2002 daňový subjekt požádal podle § 32 zákona o správě daní a poplatků o sdělení důvodu rozdílu mezi dodatečně stanoveným základem daně a daní oproti základu daně a dani přiznané. Téhož dne byl dodatečný platební výměr napaden odvoláním. Písemností ze dne 10. 6. 2002 bylo správcem daně odpovězeno na uvedenou žádost s poukazem na obsah zprávy o daňové kontrole a že jeho žádost je neoprávněná. O odvolání rozhodlo finanční ředitelství dne 9. 12. 2002 tak, že výši dodatečně stanovené daně změnilo v neprospěch daňového subjektu, která tak činila částku 5 424 070 Kč. Důvodem pro zvýšení dodatečně stanovené výše daně z příjmů byla skutečnost, že částka tvořené rezervy neměla být uznána oprávněnou v celém rozsahu, tj. v částce 12 600 000 Kč. Rozhodnutí odvolacího správního orgánu pak napadl daňový subjekt správní žalobou, kterou posléze krajský soud jako nedůvodnou zamítl.

Námítka o nepřezkoumatelnosti rozsudku v důsledku toho, že krajský soud se nedržel žalobních bodů a nepopsal mechanismus dodatečně stanovené daně z hlediska správních předpisů, není opodstatněná. Lze sice přisvědčit stěžovateli, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nepopsal genezi daňového řízení. Tato skutečnost však nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost a nemá také vliv na jeho zákonnost. Při přezkoumávání správních rozhodnutí není totiž primárním úkolem krajského soudu popisovat průběh správního řízení, nýbrž v mezích žalobních bodů a argumentace k nim posoudit, zda-li stěžovatel byl napadeným správním rozhodnutím zkrácen na svých právech, či nikoli. V tomto směru krajský soud dostal svým povinností, neboť napadené správní rozhodnutí tímto způsobem přezkoumával.

Napadený rozsudek krajského soudu také není nezákonný z důvodu stěžovatelem namítaného nesprávného výkladu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) téhož zákona má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Podle § 16 odst. 8 věty první téhož zákona sepíše pracovník správce daně o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole. Věta druhá pak stanoví, že po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Podle ustanovení § 12 odst. 1 téhož zákona o ústním jednání v daňovém řízení sepíše správce daně protokol, který je veřejnou listinou.

Ze zákona o správě daní a poplatků je tedy dostatečně zřejmé, že podpisu zprávy o daňové kontrole musí předcházet její projednání. Toto projednání zprávy je sice, jak správně dovozuje stěžovatel, nutno terminologicky odlišit od práva daňového subjektu vyjádřit se před ukončením kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho

zjištění, případně navrhnout její doplnění, avšak k realizaci těchto zákonných oprávnění dochází právě v průběhu projednání zprávy, tj. při seznámení s jejím obsahem a před jejím podpisem. V tomto směru považuje Nejvyšší správní soud argumentaci krajského soudu, který dovozoval projednání zprávy o kontrole z obsahu samotné zprávy, kde bylo uvedeno, že stěžovateli byl dán prostor k jeho vyjádření, že zjištěné závady byly se stěžovatelem, resp. s osobou oprávněnou za něj jednat projednány a že zpráva byla řádně podepsána, za zcela opodstatněnou a v souladu se zákonem. Ze zákona o správě daní a poplatků též výslovně neplyne, že by projednání zprávy o kontrole bylo třeba výlučně provést a zaznamenat kvalifikovanou formou, tj. formou protokolu o ústním jednání. V tomto směru je nutno vyložit část odůvodnění rozsudku, kde bylo uvedeno, že zpráva o daňové kontrole projednána nebyla. Krajský soud měl tím ovšem na mysli, že uvedená zpráva nebyla projednána pouze ve formě protokolu o ústním jednání. Nelze z toho však dovozovat, že nebyla projednána vůbec. Naopak ze zprávy o kontrole vyplývá, že projednána byla. Kdyby tomu tak totiž nebylo, nebyla by podepsána stěžovatelem, resp. jeho zástupcem, jak výslovně předpokládá ustanovení § 16 odst. 8 věta druhá zákona o správě daní a poplatků. Projednání zprávy pak svědčí nejen okolnost, že zpráva o kontrole byla řádně podepsána, ale též skutečnost, že nyní namítané neprojednání, resp. neseznámení s jejím obsahem nebylo vytýkáno již před samotným podpisem zprávy o kontrole. Nejvyšší správní soud proto posoudil uvedenou stížní námitku jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnými též stížní námitky podřaditelné pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., podle kterých bylo v řízení před správními orgány postupováno v rozporu s ustanoveními § 32 odst. 10 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. že toto řízení bylo zatíženo vadami, pro něž by měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně na žádost stěžovatele podanou podle § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků reagoval tak, že stěžovateli zaslal přípis ze dne 10. 6. 2002, č. j. 27592/02/203970/1025, ve kterém zcela odkázal na zprávu o kontrole a zároveň uvedl, že žádost považuje za neoprávněnou. Krajský soud v dané věci dovedl, že ačkoliv po obsahové stránce odpověď odkazovala pouze na zprávu o kontrole, tak obtož. Podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků platí, že odchyluje-li se vyměřená daň od přiznání, hlášení nebo jiného oznámení, lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána. Podle § 32 odst. 10 téhož zákona platí, že doba počínající dnem, který následuje po dni podání žádosti podle odstavce 9, a končící dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o důvodech stanovení daňového základu a daně, se nepočítá do odvolací lhůty. Jak již dříve Nejvyšší správní soud judikoval, nemusí sdělení důvodu rozdílu mezi přiznanou daní a daní vyměřenou správcem daně podle § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků obsahovat žádné zvláštní náležitosti. Postačí tedy, pokud správní orgán odkáže na důvod doměření daně a na jeho předchozí projednání. Pro běh odvolací lhůty ve smyslu odst. 10 téhož ustanovení je pak v předmětné věci rozhodné, že sdělení k žádosti ze dne 10. 6. 2002, č. j. 27592/02/203970/1025, bylo stěžovateli správcem daně doručeno, a to bez ohledu na jeho obsah (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 8/2004 - 76). Krajský soud tedy věc posoudil v souladu se zákonem.

Důvodnou není ani námitka, podle které měl krajský soud zrušit rozhodnutí finančního ředitelství v důsledku neprovedení doplňovacího řízení podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. v důsledku neodstranění vad z předchozího řízení. Při přezkoumávání uvedené žalobní námitky krajský soud dospěl k závěru, že tato námitka nebyla konkrétní. Stěžovatel totiž neuvedl, o jaké vady se v řízení žalovaného finančního ředitelství mělo

jednat. Stěžovatel na straně 8 pod samostatným bodem 3 uvedl, že finanční ředitelství v průběhu odvolacího řízení neodstranilo vady řízení, ani jejich odstranění neuložilo správci daně. Mělo tak postupovat v rozporu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Ač je řízení o správních žalobách ovládáno dispoziční zásadou, stěžovatel výslovně neuvedl žádná konkrétní procesní pochybení, jichž se měl správce daně dopustit. Zcela nekonkrétní odkaz tak, jak jej učinil v bodě 3 „jak je uvedla žalobkyně v odvolání a jak jsou uvedeny výše“, není případný. Krajský soud není totiž povinen vyhledávat ve správním spise argumenty svědčící heslovitě uplatněným žalobním bodům. Byl to právě stěžovatel, který měl ke svému tvrzení o nezákonnosti spočívající v porušení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků rozvést, jaké konkrétní vady měl na mysli, z jakých skutkových a právních důvodů je dovozuje a jak tím byl dotčen na svých právech. Stěžovatel však toto neučinil. Uvedená stížná námitka proto není důvodná a závěr krajského soudu je zcela opodstatněný.

Nejvyšší správní soud pak nebyl sto vůbec věcně přezkoumat námitku stěžovatele o porušení § 31 odst. 1, 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků správcem daně, pro která by měl krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušit. Tato namítaná porušení zákona o správě daní a poplatků nebyla stěžovatelem jakkoliv blíže rozvedena, resp. stěžovatel vůbec neuvedl, v čem tato porušení měla spočívat a z jakých skutkových a právních důvodů toto dovozuje.

Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil otázku neprokázání splnění podmínek pro tvorbu rezerv v roce 2000, tj. že rezerva musí být tvořena na dvě zdaňovací období, resp. že by krajský soud neprávne aplikoval ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Opodstatněnou taktéž není námitka o tom, že by v tomto směru krajský soud pouze opsal právní názor finančního ředitelství. Lze sice konstatovat, že krajský soud svůj právní závěr v této věci neopřel o explicitně vyjádřený odkaz na ustanovení § 7 odst. 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), avšak tato skutečnost sama o sobě neznamená, že by v tomto směru krajský soud opsal vyjádření odvolacího správního orgánu, jakož i to, že by jeho právní závěr byl nesprávný. Krajský soud v předmetné věci neprováděl dokazování, ale pouze v mezích žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) přezkoumával zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí finančního ředitelství. Přitom dospěl k závěru, že právní názor správních orgánů o nesplnění podmínek pro tvorbu rezervy stěžovatelem v roce 2000 má oporu ve zjištěných z průběhu daňového řízení. Podstatou pro neuznání tvořené rezervy ve výši 12 600 000 Kč, jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů, byla skutečnost, že stěžovatel správním orgánům neprokázal splnění podmínek zákona o rezervách, na jejichž naplnění je vázáno posouzení tvořené rezervy jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Podle § 7 odst. 7 zákona o rezervách totiž nesmí být rezerva tvořena pouze na jedno zdaňovací období. Právě v případě stěžovatele však tomu tak bylo. Byť tento závěr krajského soudu nebyl v odůvodnění jeho rozsudku přímo vyjádřen, je podle Nejvyššího správního soudu z odůvodnění dostatečně zřejmý a má i oporu ve správním spise. Pro krajský soud při tom platí zásada uvedená v § 75 odst. 1 s. ř. s., podle které tento soud při přezkoumávání správních rozhodnutí vychází jak ze skutkového, tak i právního stavu, který tu byl ke dni vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, tj. ke dni 9. 12. 2002. Na této skutečnosti nic nemění ani prostý poukaz stěžovatele na rozhodnutí předsedy představenstva. Z tohoto rozhodnutí ze dne 10. 12. 2000 je totiž naopak zřejmé, že předmetná rezerva nebyla tvořena v souladu s ustanovením § 7 odst. 7 zákona o rezervách, neboť byla tvořena pouze vždy pro jedno zdaňovací období.

Pokud jde o stížní námitku, že správní orgány při vydání svých rozhodnutí vycházely z důkazů, které získaly v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, resp. že stěžovatel neměl stejná procesní práva (nebylo mu umožněno, aby byl přítomen provedeným šetřením a mohl klást svědkům otázky), Nejvyšší správní soud, mimo neurčitost této námitky, konstatuje, že se podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. jedná o novum. Nejvyšší správní soud tak ve smyslu ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. k uváděným skutečnostem, které stěžovatel uplatnil až po té, co bylo napadené rozhodnutí krajského soudu vydáno, při rozhodování o kasační stížnosti nepřihlížel.

Nejvyšší správní soud však za zásadní pochybení krajského soudu považuje skutečnost, že tento soud se ve svém rozsudku blíže nezabýval žalobní námitkou stran neuznaného nákladu ve výši 2 717 399,45 Kč, a to zejména s ohledem na stěžovatelem označené důkazní prostředky: smlouvu o postoupení pohledávek a zápočet pohledávky ze dne 29. 11. 1996 ve vazbě na smlouvu o prodeji podniku ze dne 4. 7. 2000, kdy podle stěžovatele tato částka ve výši 2 717 399,45 Kč měla být správně uznána jako oprávněný náklad. Krajský soud se však navrženými důkazy vůbec nezabýval, ani nevyložil, jak tyto hodnotil, a to pak zejména ve vztahu k ostatním důkazním prostředkům (např. smlouvě ze dne 4. 7. 2000). Namísto toho pouze uvedl, že „vycházejí ze spisového materiálu je shodného názoru s žalovaným, že žalobce se stal vlastníkem technologií až smlouvou ze dne 4. 7. 2000, a že k neuznání nákladů došlo v souladu s zákonem o daních z příjmů“. Krajský soud se tak nezabýval klíčovou žalobní argumentací stěžovatele a jeho rozsudek je v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud proto zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 2. 2005, č. j. 15 Ca 21/2003 - 36, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení se bude muset krajský soud znovu zabývat žalobní námitkou stran neuznaného nákladu ve výši 2 717 399,45 Kč, zejména s ohledem na stěžovatelem označené důkazní prostředky, vyhodnotit je, a to v souvislosti i s ostatními důkazními prostředky a poté vydat rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

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

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 14. prosince 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

