



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce Č., a. s., zastoupeného JUDr. Karlem Muzikářem, advokátem (W., G. & M., v. o. s.) v Praze 1, Křížovnické nám. 1/193, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2002, čj. FŘ-4239c/12/02, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2005, čj. 8 Ca 55/2003-59,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2005, čj. 8 Ca 55/2003-59, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Prahu 1 (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 12. 2001, čj. 229834/01/001513/5203, vyměřil žalobci daň z příjmů za zdaňovací období roku 1999 ve výši 26 054 700 Kč. Žalobce brojil proti rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 12. 2002, čj. FŘ-4239c/12/02.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Namítl nesprávně zjištěný skutkový stav, z něž žalovaný vycházel, dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů a konečně nezákonnost tohoto rozhodnutí, spočívající v nesprávném právním posouzení právní otázky. Žalovaný podle žalobce vyšel při zjišťování skutkového stavu z chybné představy o účelu poskytnutého úvěru, který byl dle názoru správce daně i žalovaného použit pouze na financování tzv. první dodávky jaderného paliva, vztahující se v plném rozsahu k období aktivního zkoušení 1. bloku jaderné elektrárny T. Žalobce poukazoval na skutečnost, že úvěrové prostředky byly použity na refinancování dříve pořízené první dodávky jaderného paliva, které ovšem představuje zásobu žalobce a nikoliv součást pořizovací ceny hmotného majetku – jaderné elektrárny. Žalobce namítl, že pro posouzení charakteru úroků je rozhodný skutečný způsob využití čerpaných prostředků, nikoliv prostý text smlouvy o úvěru, z něhož finanční orgány vycházely. Žalobce rovněž upozornil, že odůvodnění

rozhodnutí žalovaného postrádá jakékoliv hodnocení důkazů a není z něj proto možné objasnit, jakými úvahami byl žalovaný při svém rozhodování veden.

Městský soud žalobu rozsudkem ze dne 10. 11. 2005, čj. 8 Ca 55/2003-59, zamítl. Žalobní námitky označil za nepatřičné a nepodstatné s tím, že ze smlouvy o úvěru, uzavřené žalobcem, jednoznačně vyplývá, že úvěr byl poskytnut na nákup první dodávky jaderného paliva, spojené s uvedením jaderného zařízení do provozu. Konstatoval, že bez této dodávky by nebylo možné jaderné zařízení dokončit, provozovat a ani zařadit do hmotného majetku. Městský soud dále uvedl, že v předmětném zdaňovacím období roku 1999 nebylo zahájeno ani prozatímní užívání jaderného provozu a z této skutečnosti jednoznačně vyplývá, že úroky z úvěru určeného na tzv. „první dodávku jaderného paliva“ jsou součástí investice jaderného zařízení. Veškeré náklady spojené s pořízením této investice jsou proto součástí investičních nákladů a neměly ovlivnit výši hospodářského výsledku zdaňovacího období roku 1999 ani výši základu daně z příjmů právnických osob. Postup finančních orgánů, které neuznaly výdaje spojené s pořízením tzv. „první dodávky jaderného paliva“ za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, proto městský soud shledal zákonným.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností, kterou výslovně opřel o důvod tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutková podstata, z níž správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, nebyla dostatečně zjištěna a přes tuto vadu soud napadené rozhodnutí nezrušil; a konečně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu spočívající v nesrozumitelnosti a v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Městský soud podle stěžovatele z účetního a daňového hlediska nesprávně posoudil charakter úroků z úvěru, a to zejm. otázku, zda úroky zaúčtované stěžovatelem v souvislosti s financováním tzv. „první dodávky jaderného paliva“ představují provozní náklady, tj. výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, podle § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“, „ZDP“), které se odečítají od základu daně, nebo zda se jedná o investiční náklad vynaložený na pořízení hmotného majetku, který ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nelze odečíst od základu daně. Tzv. „první dodávka jaderného paliva“ představuje podle stěžovatele zásoby a proto ji lze podle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů považovat za hmotný majetek. Analogicky pak nelze za vyloučené [§ 25 odst. 1 písm. a) ZDP] považovat ani úrokové náklady související s jejím pořízením. Stěžovatel dále zdůraznil, že i kdyby nemělo být na „první dodávku jaderného paliva“ pohlíženo jako na zásobu, bylo by možné považovat ji za hmotný majetek výhradně v rozsahu, v němž byla určena k využití za účelem pořízení investice majetku (jaderného zařízení), a nikoliv dále v rozsahu, v jakém byla určena k samotnému komerčnímu využívání investice.

Stěžovatel poukázal i na klasifikaci jaderných paliv jako zásob - podle opatření federálního ministerstva financí č. V/20 100/1992, ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Účtová osnova uvádí paliva ve výčtu provozních látek zahrnutých do kategorie skladového materiálu. Na základě uvedené argumentace stěžovatel dospěl k závěru, že

je-li jaderné palivo zásobou, nelze ani na úrokové náklady na pořízení takovýchto zásob vztáhnout výluku podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Dále stěžovatel namítl porušení § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/ 1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), neboť finanční orgány nerespektovaly zásadu daňového řízení, podle níž správce daně vždy bere při uplatňování daňových zákonů v úvahu skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně. Podle stěžovatele ani městský soud nenapravil uvedené pochybení a na věc pohlížel čistě formalisticky bez zohlednění skutečného stavu. Stěžovatel v této souvislosti zopakoval, že i kdyby první dodávka jaderného paliva nebyla v předmětném zdaňovacím období posouzena jako zásoba ve smyslu účetních a daňových předpisů, bylo by možné považovat ji za investiční majetek (jako součást technologie a součást pořizovací ceny jaderné elektrárny) pouze v té části, ve které byla určena ke spotřebování v rámci aktivních zkoušek atomové elektrárny, tj. za účelem pořízení této investice. Stěžovatel se domnívá, že nemůže obstát argumentace městského soudu o nemožnosti určení (v daném čase), jaká část úrokového nákladu měla připadat na pořízení investice a jaká část měla připadat na provoz.

Stěžovatel městskému soudu rovněž vytkl, že opomněl zrušit napadené rozhodnutí pro vadu řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán vycházel, byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Správce daně má povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně tuto povinnost porušil, neboť rezignoval na zjištění skutečného obsahu pojmu „první dodávka jaderného paliva“ a spokojil se zavádějícím výkladem ze smlouvy o úvěru ze dne 3. 12. 1996. V ní je uvedeno, že první dodávka paliva je určena pouze pro etapu tzv. aktivního vyzkoušení jaderné elektrárny. K tomu stěžovatel uvedl, že ve skutečnosti byla pro etapu tzv. aktivního zkoušení jaderné elektrárny, tj. pro účely uvedení jaderného zařízení do provozu, určena pouze malá část první dodávky jaderného paliva a zbývající část je využívána pro komerční provoz. K této otázce stěžovatel uváděl rozhodné skutečnosti již v daňovém řízení a tyto skutečnosti vyplývají rovněž ze stanoviska Státního úřadu pro jadernou bezpečnost, které správní orgán opomněl řádně zohlednit, ač bylo v rámci daňového řízení vyžádáno. Státní úřad pro jadernou bezpečnost ve svém stanovisku uvedl, že „první dodávka jaderného paliva“ představuje jaderné palivo zavezené v rámci první vsázky a je určeno nejen pro vlastní provozní testy a zkoušky, ale i pro následný provoz jaderné elektrárny. Stěžovatel vytkl tuto vadu řízení správci daně v odvolání a žalovanému v žalobě a navrhl provést důkaz znaleckým posudkem, městský soud se ovšem k neprovedení důkazu nevyjádřil a vytykanou vadu nepřezkoumal.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost stěžovatel dovozuje ze závěrů městského soudu, který vyhodnotil veškeré náklady spojené s pořízením jaderného paliva jako součást investičních nákladů, ale v následující části odůvodnění vycházel z opačného předpokladu, že úroky z úvěru na pořízení zásob nesouvisí s pořízením hmotného majetku, nýbrž s pořízením paliva.

Stěžovatel vytkl městskému soudu nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů také proto, že se podle jeho názoru městský soud nevyjádřil k některým žalobním bodům, zejména k namítaným procesním vadám předcházejícího řízení v oblasti zjišťování skutkové podstaty.

Konečně stěžovatel namítl, že došlo k porušení § 157 odst. 2 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., neboť městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nepřipustně opisuje skutkové přednesy účastníků řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na stanovisko, které podal v rámci soudního řízení o žalobě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek městského soudu v mezích uplatněných kasačních námitek (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jejíž důvodnost musí sama o sobě nutně vést ke zrušení naříkaného rozhodnutí. Jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, je totiž povinnost řádně odůvodnit rozhodnutí. Pokud z odůvodnění rozsudku nevyplývá vztah mezi skutkovými zjištěními, úvahami při hodnocení důkazů a právními závěry, pak odůvodnění nevyhovuje zákonným hlediskům (srov. § 54 odst. 2 s. ř. s.).

Není-li z odůvodnění rozsudku napadeného kasační stížností zřejmé, proč prvý soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci tvořící stěžejní část žaloby. Soud nemůže odmítnout argumentaci jako nesprávnou, aniž by současně uvedl, v čem její nesprávnost spočívá [srov. např. rozsudky Nejvyššího správního č. 689/2005 Sb. NSS a č. 787/2006 Sb. NSS, a ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52 (dostupný na www.nssoud.cz)].

Opomeneli-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů lze považovat soudní rozhodnutí nejen tehdy, opomenul-li soud některou žalobní námitku, ale i tehdy, nevypořádal-li se s žalobními námitkami řádně, např. nezdůvodnil, proč považuje právní argumentaci účastníků za nesprávnou. Na druhé straně tak nelze označit rozsudek s dílčími vadami odůvodnění (srov. např. již citovaný rozsudek č. 787/2006 Sb. NSS).

Na základě těchto hledisek Nejvyšší správní soud přistoupil k hodnocení rozsudku městského soudu v nyní posuzované věci.

Stěžovatel označil jako výslovně opomenutou žalobní námitku nedostatečného zjištění skutkového stavu.

Ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatel v žalobě poukázal na nedostatečné zjištění skutkového stavu zejména ve vztahu ke skutečnému využití úvěrových prostředků. Žalovaný, stejně jako městský soud, vycházel ve svých rozhodnutích pouze z účelu uvedeného ve smlouvě o úvěru a přes návrh stěžovatele se nezabývali skutečným způsobem použití čerpaného úvěru. Stěžovatel v rámci řízení před žalovaným i před městským soudem poukazoval na to, že prostředky byly se souhlasem poskytovatele úvěru použity k jinému účelu, než který byl deklarován ve smlouvě o úvěru. Úvěrové prostředky byly nepochybně použity na nákup jaderného paliva, ale byl sporný účelový

charakter tohoto paliva a rozsah, v jakém bylo použito na aktivní vyzkoušení fyzikálně energetického spouštění jaderného zařízení a v jakém je využíváno pro komerční provoz.

Městský soud se touto námitkou vůbec nezabýval a nijak se s ní nevypořádal, aniž by zvolený procesní postup řádně vysvětlil. Stěžovatel přitom v žalobě uvedl konkrétní argumenty a k prokázání svého tvrzení navrhl soudu provedení důkazů svědeckou výpovědí a znaleckým posudkem. Městský soud přitom pouze konstatoval, že ze smlouvy o úvěru jednoznačně vyplývá, že se jedná mj. o úvěr na jaderné palivo pro jednu z prvních etap uvádění jaderného zařízení do provozu, bez níž není možno investici dokončit, provozovat, a zařadit do hmotného majetku. Nejvyšší správní soud proto posoudil stížní námitku jako důvodnou.

Stěžovatel namítl také nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti rozsudku městského soudu. K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku publikovaném pod č. 244/2004 Sb. NSS tak, že *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.“*

Podle stěžovatele městský soud v jedné části odůvodnění konstatoval, že v roce 1999 nebylo jaderné zařízení ani v prozatímním provozu, z čehož vyplývá, že úroky z úvěru určeného na první dodávku jaderného paliva jsou součástí investice, protože jaderné zařízení nebylo užíváno. Náklady spojené s pořízením první vsázky jaderného paliva tak byly součástí této investice, neboť neměly ovlivnit výši hospodářského výsledku posuzovaného zdaňovacího období. V navazující části odůvodnění pak městský soud podle stěžovatele zaujal opačný názor, totiž že úroky na pořízení zásob nesouvisí s pořízením hmotného majetku, a souvisí s pořízením paliva a proto v daném případě shledává postup žalovaného v souladu s § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, neboť se závěry městského soudu vzájemně vylučují. Postavil-li se městský soud na stanovisko, že první dodávka jaderného paliva je součástí investice, tj. součástí pořízení jaderného zařízení jakožto hmotného majetku, pak se výrok, podle něž „úroky z úvěru na pořízení zásob nesouvisí s pořízením hmotného majetku, nýbrž s pořízením paliva“, jeví oprávněně nesrozumitelným.

Další stížní námitkou stěžovatel vytýká městskému soudu nepřipustné opisování skutkových přednesů účastníků. Nejvyšší správní soud v obecné rovině podotýká, že ztotožní-li se soud s právní argumentací některého z účastníků a ve svém rozhodnutí takový názor prezentuje, nezakládá tato skutečnost bez dalšího vadu rozsudku. Nejvyšší správní soud připomíná, že tento postup je možný jen v těch případech, kdy soud současně vyloží, z jakého důvodu považuje takovou právní argumentaci na daný případ za přiléhavou a vypořádá se s námitkami, které proti ní vznesla druhá procesní strana. Takový případ, s ohledem na smysl zákonné úpravy, Nejvyšší správní soud nepovažuje ani za porušení § 157 odst. 2 o. s. ř. za použití § 64 s. ř. s. V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud konstatuje, že odůvodnění napadeného rozsudku obsahuje citace právního názoru žalovaného, aniž by byly podrobněji rozvedeny, doplněny, vyloženy a aplikovány v kontextu projednávaného případu. Z odůvodnění napadeného

rozsudku není zřejmé, proč městský soud posoudil právní argumentaci stěžovatele v žalobě jako nedůvodnou a proč jeho žalobní námitky považuje za „nepatřičné a nepodstatné“. Rozsudek městského soudu je proto nepřezkoumatelný.

S ohledem na shledanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku se Nejvyšší správní soud nezabýval dalšími stížními námitkami, opírajícími se o § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s., neboť tak může učinit pouze v případě přezkoumatelného rozsudku (č. 689/2005 Sb. NSS nebo č. 787/2006 Sb. NSS).

Městský soud tedy v dalším řízení posoudí skutkovou a právní argumentaci stěžovatele v bodech, v nichž Nejvyšší správní soud shledal odůvodnění jeho rozsudku nepřezkoumatelným. Relevantním se jeví také posouzení, zda lze první dodávku jaderného paliva považovat za zásobu a zda toto palivo bylo určeno k dosažení, zajištění a udržení příjmů, tj. ke stěžovatelem tvrzenému komerčnímu využití. Právní posouzení by se mělo zaměřit zejména na výklad § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů a výklad pojmu „první dodávka jaderného paliva“, použitého v posuzované věci. Městský soud si tedy bude muset vyřešit mj. otázku povahy jaderného paliva ve vztahu k žalobcem namítanému skutečnému účelu použití jako zásoby pro budoucí komerční využití. Ve své právní argumentaci by měl také zohlednit a zdůvodnit svůj postup týkající se námitky, podle níž je možné na tzv. první dodávku paliva nahlížet jednak jako na provozní náklad (výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP) a dále jako investiční náklad (výdaj ve smyslu § 25 odst. 1 ZDP). Konečně by se pak měl městský soud v dalším postupu vypořádat procesně řádně s návrhy na provedení důkazů. Již jen na okraj Nejvyšší správní soud k dalšímu hodnocení věci podotýká, že základem argumentace stěžovatele je v průběhu daňového řízení namítaný nesprávný výklad původně sjednaného účelu úvěru, zejména rozpor mezi textem smlouvy a skutečným využitím úvěrových prostředků.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek Městského soudu v Praze je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, a proto jej podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V novém řízení je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí městský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. srpna 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu

