



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdu, Ph.D. v právní věci žalobce: **ELBO CZ s. r. o.**, se sídlem ve Velkém Meziříčí, Karlov 15, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2007, č. j. 29 Ca 149/2005 - 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2007 č. j. 29 Ca 149/2005 - 52 **se z r u š u j e** a věc se **v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný jako stěžovatel včasnou kasační stížností napadl Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“) ze dne 14. 12. 2007, č. j. 29 Ca 149/2005 - 52, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 3. 2005, č. j. 7153/04/FŘ/120 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) pro vady řízení a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení, a žalovanému bylo uloženo zaplatit žalobci náklady řízení.

Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Velkém Meziříčí – dodatečnému platebnímu výměru ze dne 22. 6. 2004 č. j. 32920/04/353920/4596, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1 190 400 Kč za zdaňovací období roku 2001.

Stěžovatel napadl včasnou kasační stížností napadený rozsudek z důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Rozsudek krajského soudu dle stěžovatele spočívá na nesprávném posouzení právních otázek, trpí nesrozumitelností, nedostatkem důvodů rozhodnutí a vadami řízení před soudem.

V kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že jeho rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 30. 3. 2005, žaloba byla krajskému soudu doručena dne 31. 5. 2005, tedy poslední den lhůty. To znamená, že žaloba již nemohla být rozšířena o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). V následujícím období krajský soud vyzval žalobce k zaplacení soudního poplatku. K odstranění vad žalobního podání žalobce ve smyslu ustanovení § 37 a § 71 s. ř. s. vyzván nebyl.

Dne 17. 8. 2005 byla stěžovateli doručena žaloba s výzvou k předložení správního spisu a k vyjádření se k žalobě. Ve vyjádření k žalobě doručeném krajskému soudu dne 3. 11. 2005 stěžovatel dokumentoval názor, že žaloba nesplňuje předpoklady § 71 s. ř. s., neboť z ní není vůbec patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné.

Poté dne 24. 11. 2005, tj. po vyjádření k žalobě, byl usnesením 29 Ca 149/2005 - 47 žalobce krajským soudem vyzván, aby upřesnil právní důvody žaloby, pro které považuje napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné, popřípadě upřesnil i související skutková zjištění.

V odůvodnění usnesení bylo uvedeno: „Ze žalobních bodů musí být zřejmé důvody žalobcová tvrzení, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému předpisu, který má charakter předpisu právního, a toto tvrzení musí být odůvodněno“; jednoznačně se zde konstatuje, že podání žalobce ze dne 30. 5. 2003 (má být 2005 - pozn. stěžovatele) „nelže v podané podobě projednat, protože postrádá zákonem stanovené náležitosti“.

Odpověď žalobce na tuto výzvu, datovaná dne 23. 12. 2005 a doručená krajskému soudu dne 29. 12. 2005, měla uvádět „právní důvody, pro které považuje žalobce napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné.“

Stěžovatel se domnívá, že tímto podáním k požadovanému upřesnění žalobních bodů ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s. nedošlo.

Odpověď žalobce (rozdělená do tří bodů) v bodě 3 uvádí opět zcela nekonkrétní tvrzení a opět se odkazuje „na odůvodnění svého odvolání jako na součást žaloby“.

Bod 1 se zabývá námitkou z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí zjevně nepodstatnou a soud na ni ve svém rozsudku nijak nereagoval – žalobce údajně nemohl využít svého práva a k tvrzení o údajné spekulativnosti svého jednání se vyjádřit.

Bod 3 (stěžovatel měl zřejmě na mysli bod 2 – pozn. NSS) se rovněž z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí zabývá námitkou nepodstatnou, soud z ní však udělal otázku stěžejní – nesoučinnost žalobce.

Stěžovatel v kasační stížnosti k tomu uvádí, že předmětem odvolacího i soudního přezkoumání bylo, zda jeden daňový výdaj, zaúčtovaný jedním účetním dokladem a uplatněný za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 jako vytvořená rezerva na opravu hmotného majetku ve výši 4 849 993 Kč je podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů) a § 3 odst. 2 a § 7 ZoR (zákon

č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů) daňově účinným výdajem (nákladem).

Stěžovatel se domnívá, že dalším podáním žalobce nedošlo k požadovanému upřesnění žalobních bodů, a proto pro něj bylo překvapivé, když krajský soud žalobu podle ustanovení § 37 odst. 5 s. ř. s. neodmítl a naopak zrušil žalobou napadené rozhodnutí „pro vady řízení“.

Odůvodnění rozsudku, citované pod bodem I. kasační stížnosti, je pro stěžovatele naprosto nesrozumitelné.

Krajský soud nejprve obecně uváděl, že „není možné ztotožnit odvolání žalobce proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí s žalobním návrhem“, žaloba „musí explicitně obsahovat žalobní body z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné“. V daném případě však údajně „shledal, že žaloba je věcně projednatelná, neboť žalobce uvedl konkrétní nezákonnosti, kterých se měly správní orgány vůči němu dopustit v procesu vydání napadených rozhodnutí i přímo samotným rozhodnutím a též uvedl i právní náhled, z jakého důvodu se má o nezákonnost jednat“.

Stěžovatel namítá, že toto obecné vyjádření krajského soudu neodpovídá skutečnosti – žaloba konkrétní podstatné námitky neobsahuje a ani krajský soud v celém odůvodnění rozsudku neuvedl (a tudíž ani nezhodnotil) ani jedinou konkrétní věcnou námitku nezákonnosti podstatně se týkající předmětu řízení (přezkoumání).

Stěžovatel dále namítá, že v rozsudku chybí hmotně právní úvaha soudu ohledně toho, v čem konkrétně jsou jednotlivé závěry uváděné v napadeném rozhodnutí o odvolání nesprávné a na které námitky údajně nebylo reagováno.

Krajský soud se podle názoru stěžovatele vyhnul posouzení hmotně právní podstaty věci, nevyporádal se s následujícími konkrétními meritorními skutečnostmi:

- zda podle názoru soudu skutečně byla rezerva tvořena na opravy, k jejichž provedení byl žalobce písemně smluvně zavázán podle bodu 5. 2. Smlouvy o nájmu nebytových prostor,

- zda, pokud měl žalobce v úmyslu zásadně změnit účel užívání předmětné sýpky na sídlo společnosti, měnit dispoziční řešení vnitřních prostor a zvyšovat vybavenost sýpky, měl tímto v úmyslu provádět opravu tohoto majetku anebo technické zhodnocení majetku ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů,

- zda, pokud je v rozpočtu plánován objem bouracích prací převyšující několikanásobně celou kubaturu budovy (na str. 5 napadeného rozhodnutí o odvolání se uvádí, že objem bouracích prací dle rozpočtu činil 1255,87 m³, kdežto vypočtená kubatura celé budovy činila pouze 346 m³ – tento nepoměr je i při možné chybě v počítání evidentní), lze plánované práce označit za pouhou opravu hmotného majetku, na kterou lze tvořit daňově relevantní rezervy a nebo, zda by de facto plánované práce znamenaly likvidaci dosavadního objektu,

- zda řadu dalších a dalších plánovaných stavebních zásahů do objektu bývalé sýpky, popisovaných zejména na str. 6 – 10 napadeného rozhodnutí o odvolání lze klasifikovat jako běžnou opravu nebo technické zhodnocení.

Krajský soud dle stěžovatele nějaký názor vyjádřil pouze v tom, že správce daně měl sám vést řízení ohledně uznání aspoň části vytvořené rezervy za daňově účinný výdaj a posuzoval to jako vadu, jež může mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Soud se přitom vyjádřil naprosto nedostatečně: „tento postup je správný, jak dovodil ve shora zmiňovaném rozsudku Krajský soud v Brně...“ není zdůvodněno, proč by takový požadavek měl být správný, o jaká právní ustanovení se opírá. Stěžovatel konstatuje, že to evidentně nelze považovat za právní názor, jímž by mohl být v dalším řízení vázán.

Stěžovatel je přesvědčen, že sám poplatník je povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a uplatnit je v základu daně ve výši podle zákona o rezervách. Ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků stanoví podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání daňovými subjekty jednoznačně. Iniciativa, resp. právní povinnost je výlučně na daňovém subjektu.

V případě, že předmětný výdaj byl žalobcem zaúčtován jako vytvořená rezerva na opravy v konkrétní výši a takto „promítnut“ do základů daně z příjmů, bude jako celek správcem daně posuzován. Je protiprávní požadovat iniciativu správce daně ve směru doplňovat řízení (dokonce snad zadáním znaleckého posudku) za účelem stanovení nějakého podílu oprav a technického zhodnocení.

Názor krajského soudu je pro stěžovatele i nesrozumitelný, neboť přímo ve svém rozsudku cituje i názor Nejvyššího správního soudu: „oprávněnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnost, způsob výpočtu její výše a způsob jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, prokazuje daňový subjekt“.

Pokud krajský soud obecně doporučuje řádným způsobem se zabývat navrženými důkazními prostředky, vypořádat se s jednotlivými důkazními návrhy, uvést své správní úvahy, měl by nejprve přesně uvést, k čemu se žalovaný odvolací orgán konkrétně nevyjádřil, jaké správní úvahy v odůvodnění chybí, proč by odvolací řízení mělo být doplňováno, např. o znalecký posudek. Stěžovatel je přesvědčen, že v rámci daňové kontroly bylo dostatečně prokázáno a logicky zdůvodněno zejména to, že žalobce měl v úmyslu provádět technické zhodnocení sýpky.

Dle stěžovatele daňová účinnost předmětné tvorby rezervy je řešena v ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, tedy konkrétní tvorbu rezervy lze uznat za daňový náklad pouze tehdy, jsou-li splněny všechny podmínky zákona o rezervách, v daném případě zejména podmínky podle § 3 odst. 2 a § 7 ZoR. Splnění všech těchto podmínek prokazuje subjekt.

Z odůvodnění rozsudku nevyplývají žádné konkrétní pokyny v jakém směru dál doplňovat odvolací řízení, nevyplývá z něj zejména:

- zda podle názoru soudu žalobce splnil své důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, když na konkrétní srozumitelné pochybnosti vyjádřené v písemných výzvách reagoval pouhými tvrzeními neodpovídajícími realitě – dle místních šetření, předloženého rozpočtu, svědeckých výpovědí aj.,

- zda za situace, kdy žalobce neustále opakuje obecná tvrzení vytržená z kontextu a kdy v odvolání v podstatě vůbec nereaguje na zjištění správce daně (uvedená ve zprávě o daňové kontrole) a zamlžuje podstatu věci, by stěžovatel měl v rozhodnutí o odvolání neustále opakovat tatáž zdůvodnění jenom z toho důvodu, aby tak jen formalisticky reagoval na každou

námitku, bez ohledu na to, že takové rozhodnutí bude nepřiměřeně dlouhé či se bude zabývat pro věc nepodstatnými skutečnostmi.

Stěžovatel z formy odůvodnění rozsudku usuzuje, že krajský soud obsahově nekonfrontoval a právně nezhodnotil rozsáhlé výstupy ze spisového materiálu (zprávu o kontrole, odvolání, rozhodnutí o odvolání). Dle názoru stěžovatele je při přezkoumávání správních rozhodnutí povinností soudu uvést svá zjištění, podle příslušné právní úpravy je posoudit, konkrétně posoudit i závažnost případných vad řízení a dát pro další správní řízení jednoznačné pokyny. V rozsudku však dle stěžovatele chybí konkretizace „námitk uplatněných žalobcem v odvolání týkajících se porušení procesního práva“ soudem akceptovaných. Nadto krajský soud v daném případě vytrhává části z kontextu rozhodnutí stěžovatele, cituje pouze jeho obecné závěry, které ovšem následovaly až po uvedení konkrétních skutečností.

Stěžovatel se z výše uvedených důvodů domnívá, že žaloba měla být odmítnuta, dále pak, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí podstatnými vadami řízení, jež by mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Rozsudek krajského soudu je dle stěžovatele jednak nesrozumitelný, jednak právní otázky zde nebyly posouzeny správně, případně nebyly posouzeny vůbec. Proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti stěžovatele nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou jiné vady řízení před krajským soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Stěžovatel tuto vadu spatřuje v tom, že krajský soud měl žalobu odmítnout z důvodu, že žaloba nesplňuje předpoklady ve smyslu ustanovení § 71 s. ř. s., neboť z ní není vůbec patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné.

Dne 24. 11. 2005 byl žalobce usnesením krajského soudu č. j. 29 Ca 149/2005 - 47 vyzván, aby upřesnil právní důvody žaloby, pro které považuje napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné, popřípadě upřesnil i související skutková zjištění.

Stěžovatel se domnívá, že odpovědí žalobce na tuto výzvu datované dne 23. 12. 2005 a doručené krajskému soudu dne 29. 12. 2005 k požadovanému upřesnění žalobních bodů ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s. nedošlo.

Stěžovatel ve vyjádření k žalobě doručeném krajskému soudu dne 3. 11. 2005 dokumentoval názor, že žaloba nesplňuje předpoklady § 71 s. ř. s., neboť z ní není vůbec patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné a namítá, že žaloba již nemohla být rozšířena o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).

Krajský soud k otázce posouzení žalobního návrhu z pohledu ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. uvedl, že zkoumal, zda žaloba obsahuje řádné žalobní body. Shledal, že žaloba je věcně projednatelná, neboť žalobce uvedl konkrétní nezákonnosti, kterých se měly správní orgány vůči němu dopustit v procesu vydání napadených rozhodnutí i přímo samotným rozhodnutím a též uvedl i právní náhled, z jakého důvodu se má o nezákonnosti jednat.

Při rozsahu přezkumu krajský soud vycházel z žalobního návrhu doplněného procesním podáním k výzvě soudu. K odvolání žalobce vůči prvostupňovému správnímu rozhodnutí krajský soud přihlížel v rozsahu uplatněných žalobních skutkových námitek, neboť není možné ztotožnit odvolání žalobce proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí s žalobním návrhem, byť na něj žalobce odkazoval.

Nejvyšší správní soud z žaloby zjistil, že krajský soud nepochybil, když dospěl k závěru, že žaloba byla věcně projednatelná, neboť žalobce v žalobě uvedl i konkrétní nezákonnosti, kterých se měly správní orgány dopustit v procesu vydání napadených rozhodnutí (žalobce neměl možnost využít svého práva a k tvrzení o údajné spekulativnosti svého jednání se vyjádřit, správce daně, pokud položky rozpočtu považoval za technické zhodnocení, tento svůj závěr nikterak nezduvodnil) i přímo samotným rozhodnutím (žalobce setrvává na tvrzení, že byl k provedeným opravám smluvně zavázán a z jeho strany nebylo kalkulováno se změnou využití stavby a zejména jejího účelu ze stavebně technického hlediska, žalobce prováděl tvorbu rezervy výhradně na plánované opravy najatého majetku, nepředpokládal, že by prováděl rekonstrukci nebo modernizaci objektu, žalobce nesouhlasí se závěrem správce daně o nesoučinnosti ze strany žalobce).

Právní náhled na věc žalobce ve svém podání ze dne 30. 5. 2005 (doručeném krajskému soudu dne 31. 5. 2005) neuvedl. Konkrétní právní náhled na věc žalobce neuvedl ani v odpovědi na výzvu krajského soudu k upřesnění právních důvodů žaloby doručené krajskému soudu dne 29. 12. 2005 (datované dne 23. 12. 2005). Z obsahu jednotlivých žalobních bodů však lze dovodit, že jsou jednak namítány podstatné vady správního řízení s vlivem na zákonnost správního rozhodnutí (žalobce neměl možnost využít svého práva a k tvrzení o údajné spekulativnosti svého jednání se vyjádřit, správce daně, pokud položky rozpočtu považoval za technické zhodnocení, tento svůj závěr nikterak nezduvodnil) a jednak věcné nesprávnosti správního rozhodnutí (nesprávnost skutkových zjištění a nesprávnost právního posouzení - žalobce setrvává na tvrzení, že byl k provedeným opravám smluvně zavázán a z jeho strany nebylo kalkulováno se změnou využití stavby a zejména jejího účelu ze stavebně technického hlediska, žalobce prováděl tvorbu rezervy výhradně na plánované opravy najatého majetku, nepředpokládal, že by prováděl rekonstrukci nebo modernizaci objektu, žalobce nesouhlasí se závěrem správce daně o nesoučinnosti ze strany žalobce).

Žalobce v žalobě uváděl také námitky obecného charakteru (např., že žalovaný se dostatečně nevypořádal s argumentací žalobce uvedenou v odvolání, řadu procesních pochybení při zjišťování skutečného stavu věci na místě samém, správce daně chyboval v měřeních i ve výpočtech, pochybil také v hodnocení důkazů, když vědomě opomíjel důkazy nabídnuté nebo předložené ve prospěch daňového subjektu, jakož i zjištění svědčící pro daňový subjekt, ke kterým sám dospěl).

Žalobce v žalobě v plném rozsahu odkázal na obsah odůvodnění svého odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí a uvedl, že jej v příloze postupuje jako součást odůvodnění této žaloby.

K odkazu žalobce na obsah odůvodnění svého odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí, Nejvyšší správní soud na tomto místě zmiňuje rozhodnutí Vrchního soudu v Praze č. j. 7 A 147/1999 – 35 ze dne 27. 12. 2001, dle kterého se soud v řízení o správní žalobě nemůže zabývat námitkami, které žalobce uplatnil v rozkladu podaném ve správním řízení, byť i na ně v žalobě sumárně odkázal. Je třeba, aby žalobce tvrzené důvody nezákonnosti

v žalobě explicitně uvedl. To je zákonnou náležitostí žaloby (§ 249 odst. 2 o. s. ř.) a jen tímto způsobem mohou být vymezeny hranice soudního přezkumu zákonnosti aktu.

Odvolání žalobce směřovalo proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně. Žaloba napadá rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce. Tvrzené důvody nezákonnosti je třeba v žalobě explicitně uvést.

S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz. rozsudek ze dne 2. 8. 2007 č. j. 2 Azs 54/2007 – 42, dle kterého je za žalobní bod, u něhož je třeba se pokusit o jeho doplnění a upřesnění, nutno považovat každé vyjádření žalobce, z něhož byt' i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že tento má napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu za nezákonné), lze v projednávané věci uzavřít, že krajský soud postupoval správně.

Krajský soud tak postupoval správně, když žalobu žalobce neodmítl, neboť obsahovala projednatelné žalobní body.

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k projednání stížní námitky, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí podstatnými vadami řízení, jež by mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Argumentace stěžovatele k otázce podstatných vad řízení se podle obsahu vztahuje ke stížnému důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d), a tedy nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

Stěžovatel konkrétně uvádí, že pokud krajský soud obecně doporučuje řádným způsobem se zabývat navrženými důkazními prostředky, vypořádat se s jednotlivými důkazními návrhy, uvést své správní úvahy, měl by nejprve přesně uvést, k čemu se žalovaný odvolací orgán konkrétně nevyjádřil, jaké správní úvahy v odůvodnění chybí, proč by odvolací řízení mělo být doplňováno, např. o znalecký posudek.

V rozsudku dle stěžovatele chybí konkretizace „námitk uplatněných žalobcem v odvolání týkajících se porušení procesního práva“ soudem akceptovaných, konkrétně také krajský soud neuvedl se kterými důkazními návrhy se žalovaný v odůvodnění napadeného odvolacího rozhodnutí nevypořádal.

Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu shledání podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé jednak z důvodu, že se žalovaný nezabýval námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání týkajícími se porušení procesního práva, jednak z důvodu, že k dokazování žalobce předkládal důkazní návrhy a skutková tvrzení a žalovaný byl povinen se s jednotlivými důkazními návrhy vypořádat a jednak z důvodu obecného konstatování, že správce daně své rozhodnutí učinil zodpovědně po řádném ověření skutečného stavu sýpky v době trvání nájmu, a to na základě výpovědi svědků i na základě vlastního místního šetření a vlastních měření, které dle krajského soudu nemůže z pohledu § 2 odst. 3 daňového řádu obstat (správnímu soudu nepřísluší nahrazovat chybějící správní úvahu - hodnocení řady žalobcem poukazovaných důkazů a důkazních prostředků, svou vlastní volnou úvahou).

Z odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud zjistil, že krajský soud konkrétně neuvedl s jakými důkazními prostředky a jakými námitkami týkajícími se porušení procesního práva se stěžovatel v rozhodnutí žalovaného nevypořádal.

Nejvyšší správní soud shledal stížní námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku důvodnou.

Žalobce již v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně namítal porušení procesních práv, např. porušení práv daňového subjektu klást svědkům otázky, neprovedení vyhodnocení důkazů a neuvedení proč je správce daně pomíjí, účelové vedení daňového řízení, atd.

Z rozhodnutí žalovaného lze zjistit, že se stěžovatel k odvolacím námitkám týkajícím se procesních pochybení správce daně vyjadřoval.

Ve svém rozhodnutí stěžovatel k namítaným procesním pochybením např. uvádí:

- Poukazy na dílčí nepřesnosti ve zprávě stěžovatel v rozhodnutí žalovaného označil za formalistické za situace, kdy správce daně z oprávněných důvodů neustále neopakuje a nespecifikuje jednotlivé důkazy, které již popsal a vyhodnotil na jiném místě zprávy o výsledku daňové kontroly.

- Stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí žalovaného také uvedl, že v žádném případě nelze souhlasit s tvrzením žalobce uvedeným v odvolání, že se správce daně nezabýval vyhodnocením předložených důkazů a že by v této souvislosti došlo k porušení ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Text zprávy o výsledku daňové kontroly je s ohledem na složitost řešené problematiky značně obsáhlý a z tohoto důvodu nelze jednotlivé věty zprávy vytrhávat z kontextu a činit z nich závěry podobné těm, které uvádí žalobce v odvolání.

- Stěžovatel zastává názor, že správce daně se vedle popisu předchozího řízení zabýval nejenom popisem důvodů, proč považuje tvorbu rezervy za neoprávněnou, ale podrobně rovněž v rámci odůvodnění ve zprávě o výsledku daňové kontroly vyhodnocoval jednotlivé důkazy potvrzující správnost jeho závěrů včetně zhodnocení toho, jaký byl stav sýpky v době, kdy byla rezerva vytvářena a včetně uvedení důvodů vyvracejících věrohodnost a průkaznost žalobcem uváděných skutečností.

- Ohledně namítaného neposouzení rozpočtu jako důkazu osvědčujícího vytvořenou rezervu, stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl, že pokud správce daně do zprávy o výsledku daňové kontroly uvedl, že neposoudil rozpočet jako důkaz osvědčující vytvořenou rezervu, měl tím na mysli nikoliv to, že tento žalobcem předložený důkazní prostředek nebere v úvahu a odmítá ho (pokud by tomu tak bylo, potom by se na mnoha stranách zprávy dále podrobně nezabýval jeho jednotlivými položkami), ale měl na mysli to, že předmětný rozpočet vedle dalších důkazů prokazuje úmysl žalobce provádět technické zhodnocení sýpky a nikoliv její opravu a z tohoto důvodu nelze na základě tohoto rozpočtu potvrdit splnění podmínek pro uplatnění předmětné tvorby v daňových výdajích (nákladech).

- Stěžovatel uzavřel, že s ohledem na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, správce daně v rámci učiněného doměrku nepochybil jak z procesního, tak ani z hmotně právního pohledu a není proto důvod označit předmětný platební výměr za nezákonný, se všemi použitými důkazy byl žalobce v průběhu daňového řízení seznámen a měl dostatečnou možnost prokázat v průběhu předchozího řízení jejich nevěrohodnost či věcnou nesprávnost.

Ohledně nevypořádání se s důkazními návrhy a skutkovými tvrzeními, Nejvyšší správní soud z rozhodnutí žalovaného zjistil, že se stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zabýval důkazním prostředkem podrobným rozpočtem

nákladů nazvaným „Krycí list rozpočtu na stavbu 002 Oprava domu Vel. Mez., objekt 0606 Novosady 73 – sýpka“.

Zabýval se také a hodnotil průběh daňového řízení s ohledem na výzvu ze dne 7. 8. 2003, č. j. 37714/03/353930/1990 a výzvu ze dne 3. 2. 2004, č. j. 6595/04/353930/1990, dále ústní jednání konané dne 14. 11. 2003 (viz. protokol č. j. 53661/03/353930/1990), ústní jednání konané dne 15. 12. 2003 (viz. protokol č. j. 56872/03/353930/1990) a ústní jednání konané dne 27. 2. 2004 (viz. protokol č. j. 11606/04/353930/1990).

Odvolací orgán neshledal důvod pro změnu dodatečného platebního výměru z důvodu, že tvorbu rezervy odpovídající zejména položkám rozpočtu 62, 764, 765, 783 a 784 nelze uznat za daňový výdaj (náklad) jednak z důvodu absence jednoznačného smluvního závazku k provedení veškerých stavebních úprav plánovaných v rozpočtu a dále z důvodu, že z předložených dokladů nelze bez součinnosti žalobce s jistotou prohlásit, zda a do jaké míry souvisí či nesouvisí rovněž se zásadní změnou vnitřní dispozice a účelu užívání předmětné sýpky, resp. s technickým zhodnocením hmotného majetku.

Stěžovatel ve svém rozhodnutí tučně zvýraznil, že pokud žalobce ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neprokázal, jaká část tvorby rezervy je z tohoto pohledu oprávněná, mohl správce daně v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) ZDP ve vazbě na § 3 odst. 2 ZoR učinit závěr, že celá tvorba rezervy nepředstavuje daňově účinný výdaj (náklad), neboť tato tvorba jako celek nebyla ze strany žalobce prokázána.

Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro podstatné vady řízení spatřované mimo jiné v nevypořádání se žalovaného s jednotlivými důkazními návrhy a skutkovými tvrzeními a v nevypořádání se s odvolacími námitkami týkající se procesních pochybení správce daně. Svůj závěr však krajský soud nekonkretizoval (neuvedl s jakými důkazními návrhy a skutkovými tvrzeními a se kterými námitkami procesních pochybení správce daně se žalovaný nevypořádal). Nejvyšší správní soud, za této situace, shledal závěr krajského soudu ohledně výše uvedených podstatných vad řízení nepřezkoumatelný.

Pro přezkoumatelnost napadeného rozsudku je potřebné, aby krajský soud s ohledem na odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, rozhodnutí žalovaného a žalobu žalobce konkrétně uvedl, se kterými důkazními prostředky a jakými námitkami týkajícími se porušení procesního práva, se stěžovatel v rozhodnutí žalovaného nevypořádal.

Shledá-li krajský soud vadu správního řízení v nevypořádání se stěžovatele v rozhodnutí žalovaného s důkazními prostředky či procesními pochybeními konkrétně nenamítanými v žalobě, ale pouze v odvolání, na které žalobce v žalobě pouze odkazoval, je třeba, aby krajský soud uvedl a odůvodnil svůj závěr, zda konkrétní pochybení stěžovatele mělo vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí a bylo proto nutno nad rámec dispoziční zásady přistoupit z úřední povinnosti ke zrušení napadeného správního rozhodnutí.

K závěru krajského soudu o podstatné vadě řízení spatřované v obecnosti konstatování, že správce daně své rozhodnutí učinil zodpovědně po řádném ověření skutečného stavu sýpky v době trvání nájmu, a to na základě výpovědi svědků i na základě vlastního místního šetření a vlastních měření, stěžovatel namítá, že krajský soud v daném případě vytrhává části z kontextu rozhodnutí stěžovatele, cituje pouze jeho obecné závěry, které ovšem následovaly až po uvedení konkrétních skutečností.

Nejvyšší správní soud tvrzené vytržení části odůvodnění z kontextu rozhodnutí stěžovatele shledal oprávněné. Rozhodnutí žalovaného se na různých místech svého odůvodnění zabývá skutečnostmi, které dle správce daně vyplynuly z různých ústních jednání, z ústního jednání na místě samém i z vlastních měření správce daně.

Rozhodnutí krajského soudu tak Nejvyšší správní soud shledal nepřezkoumatelným i ohledně krajským soudem shledané podstatné vady správního řízení spočívající v obecnosti konstatování, že správce daně své rozhodnutí učinil zodpovědně po řádném ověření skutečného stavu sýpky v době trvání nájmu, a to na základě výpovědi svědků i na základě vlastního místního šetření a vlastních měření. V novém rozhodnutí je třeba, aby krajský soud uvedl konkrétně např. jaká správní úvaha chybí.

S ohledem na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v otázce podstatných vad správního řízení se Nejvyšší správní soud již nezabýval stížní námitkou nesprávného posouzení právní otázky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., že žalobou napadené rozhodnutí netrpí podstatnými vadami řízení, jež by mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel v kasační stížnosti také namítá i nesprávné posouzení otázky povinnosti správce daně vést řízení ohledně uznání aspoň části vytvořené rezervy za daňově účinný výdaj.

Krajský soud dle stěžovatele nějaký názor vyjádřil pouze v tom, že správce daně měl sám vést řízení ohledně uznání aspoň části vytvořené rezervy za daňově účinný výdaj a posuzoval to jako vadu, jež může mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Soud se přitom vyjádřil naprosto nedostatečně: „tento postup je správný, jak dovodil ve shora zmiňovaném rozsudku Krajský soud v Brně...“ není zdůvodněno, proč by takový požadavek měl být správný, o jaká právní ustanovení se opírá. Stěžovatel konstatuje, že to evidentně nelze považovat za právní názor, jímž by mohl být v dalším řízení vázán.

Dle obsahu stížní argumentace stěžovatel namítá také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ohledně otázky povinnosti správce daně vést řízení ohledně uznání aspoň části vytvořené rezervy za daňově účinný výdaj.

Nejvyšší správní soud, s ohledem na odůvodnění přezkoumávaného rozsudku, dospěl k závěru, že krajský soud otázku povinnosti správce daně vést řízení ohledně uznání aspoň části vytvořené rezervy za daňově účinný výdaj neřešil a tuto povinnost ani žalovanému ve zrušujícím rozsudku neuložil. Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu podstatných vad řízení, z nichž jednu shledal v nevypořádání se stěžovatelem s jednotlivými důkazními návrhy v rozhodnutí žalovaného.

Protože otázku povinnosti správce daně vést řízení ohledně uznání aspoň části vytvořené rezervy za daňově účinný výdaj krajský soud neřešil, nemohl ji ani nesprávně právně posoudit.

Poslední stížní námitkou je napadán postup krajského soudu, který dle stěžovatele nesprávně určité právní otázky neposoudil vůbec.

Krajský soud napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Vady správního řízení krajský soud shledal v tom, že žalovaný se nevypořádal s jednotlivými důkazními návrhy a také s námitkami týkajícími se porušení procesního práva uplatněnými žalobcem v odvolání. Dle krajského soudu, nelze bez vypořádání

se s důkazními návrhy uzavřít, jak učinil žalovaný, že žalobce neprokázal, jaká část tvorby rezervy je oprávněná či nikoliv.

Rozhodoval-li krajský soud na základě svého závěru o zrušení rozhodnutí žalovaného pro jím uvedené vady řízení (způsobující podle obsahu odůvodnění nepřezkoumatelnost závěru stěžovatele o neprokázání žalobce, jaká část tvorby rezervy je oprávněná či nikoliv), krajský soud nepochybil, pokud se věcnou správností rozhodnutí žalovaného nezabýval.

Po přezkoumání kasační stížnosti napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná. Nejvyšší správní soud shledal důvodnou stížní námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ohledně závěru krajského soudu o podstatných vadách správního řízení. S ohledem na výše uvedené, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Krajský soud v novém řízení a rozhodnutí uvede konkrétně s jakými důkazními prostředky a jakými námitkami týkajícími se porušení procesního práva se stěžovatel v rozhodnutí žalovaného nevypořádal a jaké správní úvahy v rozhodnutí žalovaného chybí.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a v novém rozhodnutí 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 17. prosince 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu