

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **Č. š., a. s.**, zastoupeného JUDr. Petrem Orctem, advokátem se sídlem Na Vyhlídce 53, Karlovy Vary, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2002, č. j. 4889/2001/FŘ/120, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2004, č. j. 29 Ca 105/2002-73,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2004, č. j. 29 Ca 105/2002-73, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění

Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob ze dne 28. 3. 2001, č. j. 47112/01/288911/2900, Finanční úřad Brno I (dále též „správce daně“) žalobci dodatečně vyměřil za část zdaňovacího období od 1. 1. 1998 do 31. 8. 1998 daň ve výši 5 571 300 Kč.

Odvolání podané žalobcem žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 2. 2002 zamítl. V odůvodnění uvedl, že ke dni 31. 8. 1998 došlo ke sloučení společnosti Š. p. O., a. s. (dále též „právní předchůdce“), se žalobcem. Právní předchůdce zaúčtoval za část zdaňovacího období od 1. 1. 1998 do 31. 8. 1998 do účetních nákladů tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku ve výši 9 340 000 Kč a tvorbu rezervy na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou ve výši 5 813 100 Kč; správce daně s odkazem na § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „daňový zákon“), § 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále též „zákon o rezervách“), a § 4 odst. 1 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, vyloučil uvedené náklady z daňově účinných výdajů.

Žalovaný shledal rozhodnutí správce daně souladným se zákonem. Usoudil, že zvláštním zákonem, na nějž odkazuje § 24 odst. 2 písm. i) daňového zákona, je výhradně zákon o rezervách, neboť on speciálně pro daňové účely upravuje způsob tvorby a výši rezerv, které jsou výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nikoliv horní zákon (zákon č. 44/1988 Sb.). Proto rezerva vytvářená podle horního zákona je daňově účinným výdajem jen tehdy, splňuje-li obecné podmínky stanovené v § 3 odst. 1 zákona o rezervách; toto ustanovení nepředpokládá z hlediska daňové prokazatelnosti způsobu tvorby a výše konkrétní zákonné rezervy tvorbu rezerv za jiné období než za zdaňovací období, jímž bylo v roce 1998 třeba podle § 4 odst. 1 zákona č. 212/1992 Sb. rozumět kalendářní rok, a také z něho vyplývá povinnost uplatnění rezervy pouze za zdaňovací období.

Nemožnost zahrnutí tvorby rezerv do daňově účinných výdajů za část zdaňovacího období vyplynula podle žalovaného též z toho, že zákon o rezervách v žádném ustanovení nepřipouští a neřeší možnost rozdělení roční tvorby zákonné rezervy na dvě části a právní předchůdce nemohl ani k datu svého zániku předpokládat, že v následujících zdaňovacích obdobích bude reálně provádět jak opravy hmotného majetku tak sanaci pozemků dotčených těžbou, nemohla být proto dána důvodnost další tvorby rezervy, pokud tuto tvorbu zákon přímo neumožňuje; možnost tvorby rezervy za část zdaňovacího období před zánikem subjektu bez likvidace není výslovně připuštěna ani v účetních předpisech. To, že projekt o sloučení stanovil, že zákonné a ostatní rezervy evidované v rozvaze právního předchůdce budou zachovány a převedeny na žalobce, neznamená, že by bylo možné k datu zániku právního předchůdce vytvářet další zákonné rezervy, nelze to dovodit ani z § 31 odst. 6 horního zákona.

Včasnou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 4. 2004 žalobu zamítl.

Žalobce podal proti rozhodnutí krajského soudu včasnou kasační stížnost, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], spatřuje v nezákonné a ústavně nekonformní interpretaci relevantních právních předpisů, zejména § 3 zákona o rezervách a v nepochopení vzájemných vztahů mezi zákonem o daních z příjmů, horním zákonem a zákonem o rezervách; uvádí konkrétní výhrady obsahově shodné s žalobními body. Dále namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů a dle obsahu kasační stížnosti též nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal [§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.].

Po skutkové stránce je nesporné, že na základě projektu o sloučení ze dne 14. 5. 1998 došlo ke dni 31. 8. 1998 ke sloučení společnosti Š. p. O., a. s., se žalobcem. Právní předchůdce zanikl bez likvidace a jeho právním nástupcem je žalobce. Právní předchůdce vytvořil a zaúčtoval za část zdaňovacího období od 1. 1. 1998 do 31. 8. 1998 do účetních nákladů tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku a tvorbu rezervy na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou. Náplň hlavní činnosti právního předchůdce spočívala (stejně jako u žalobce) v těžbě surovin, prováděné na základě rozhodnutí o povolení hornické činnosti.

Rezerva na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou byla vytvářena na základě povinnosti uložené v § 31 odst. 6 horního zákona, její vytváření a výše, odvíjející se od výše předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivaci pozemků, byla schvalována příslušným obvodním báňským úřadem (dále též „OBÚ“) pro jednotlivé dobývací prostory. Projektem o sloučení ze dne 14. 5. 1998 bylo stanoveno, že zákonné a ostatní rezervy, evidované v rozvaze zanikající společnosti ke dni jejího výmazu z obchodního rejstříku, budou zachovány a převedeny na žalobce. V souvislosti se sloučením byl proveden se souhlasem příslušného obvodního báňského úřadu převod jednotlivých dobývacích prostorů na žalobce a součástí tohoto procesu byla i kontrola způsobu a výše tvorby rezervy a prověření inventurních zůstatků převáděné rezervy ke dni 31. 8. 1998, při níž OBÚ neshledal závady. Žalobce jako právní nástupce podal podle § 40 odst. 8 daňového řádu daňové přiznání za období od 1. 1. 1998 do 31. 8. 1998, v němž uplatnil jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů mimo jiné tvorbu rezerv odpovídající příslušné části roční tvorby těchto rezerv. Finančním úřadem Brno I byla u žalobce v době od 10. 12. 1999 do 23. 2. 2001 provedena kontrola daně z příjmů právnických osob, na základě zprávy o kontrole pak byl vydán správcem daně dodatečný platební výměr, který žalobce napadl odvoláním, jež žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

Předmětem sporu je, zda takto vytvořené a zaúčtované rezervy jsou daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) daňového zákona a úkolem krajského soudu bylo posoudit v intencích žalobních bodů zákonnost rozhodnutí žalovaného a zda správní řízení nebylo zatíženo vadami, na něž stěžovatel poukazoval.

I když stěžovatel v kasační stížnosti jako primární důvod označil nezákonnost napadeného rozsudku, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, kasační soud se nejprve zabýval druhým z uplatněných kasačních důvodů, kdy stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, a to dle obsahu kasačního bodu jak z důvodu nesrozumitelnosti, tak i pro nedostatek důvodů. Tak je tomu proto, že dospěje-li soud k závěru, že napadené rozhodnutí takovou vadou trpí a je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, z podstaty věci závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí brání tomu, aby soud mohl rozhodnutí přezkoumávat z důvodů dalších.

K tvrzené nepřezkoumatelnosti stěžovatel konkrétně uvedl, že soud se v odůvodnění nevypořádal se všemi žalobními body a jejich obsáhlou argumentací, omezil se na konstatování, že právní názor žalovaného je správný a jím vydané rozhodnutí je srozumitelné a přezkoumatelné, pokud jde o jeho odůvodnění; v případě ostatních žalobních námitek (aniž je specifikoval) pouze obecně konstatoval, že se ztotožňuje s právním názorem žalovaného obsaženým v odůvodnění jeho rozhodnutí a bez jakéhokoliv dalšího odůvodnění a vysvětlení pak uvedl, že právní argumentace stěžovatele se mu jeví jako nepřípadná.

Stěžovateli je třeba dát za pravdu.

Stěžovatel v obšírně zdůvodněných žalobních bodech vznesl řadu výhrad k zákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného a zpochybnil i dodržení zákonných procesních postupů v řízení, jež vydání napadeného rozhodnutí předcházelo. Zejména snesl řadu právních argumentů, jimiž zpochybnil výklad žalovaného pokud jde o vzájemný vztah daňového zákona, zákona o rezervách a horního zákona a k žalovaným užité aplikaci § 3 zákona o rezervách v předmětné věci. Výklad žalovaného podle něho nectí smysl a účel vytváření rezerv a nerespektuje povinnost právního předchůdce rezervy vytvářet, odhlíží od toho,

že podnikatelské subjekty zahajují a ukončují činnost v průběhu kalendářního roku. Ani účetní předpisy podle něho nezakládají žádný důvod pro restriktivní výklad věty první § 3 zákona o rezervách a výklad žalovaného je též v rozporu s principy, z nichž vychází Postupy účtování.

Rezervy vytvářené podle horního zákona jsou spojeny s určitým typem hospodářské činnosti a pokud společnost zanikne bez likvidace a v předmětné činnosti je pokračováno, nejde o případ, kdy by reálně pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Podstatným obsahem § 3 zákona o rezervách je pouze to, že daňový subjekt musí postupovat tak, aby u rezerv taxativně upravených přímo v zákoně o rezervách prokázal způsob tvorby rezerv a jejich výši, nestanoví, že rezervy mohou být vytvořeny pouze za celé zdaňovací období a ani nevylučuje prokazatelnost způsobu tvorby a výše rezervy k jinému datu. Zákon o rezervách není jediným výlučným předpisem, podle něhož lze rezervy tvořit a pokud jiný zákon stanoví, že tvorba určité rezervy je výdajem podle § 24 daňového zákona, pak rezerva tvořená v souladu s tímto zákonem je daňově účinným výdajem; rezerva vytvořená podle příslušných ustanovení horního zákona proto měla být uznána daňově účinným výdajem. Stěžovatel též brojil proti interpretaci poznámky k § 10 zákona o rezervách žalovaným.

Obšírnou a konkrétní argumentací namítal i procesní vady daňového řízení, počínaje překročením zákonné působnosti správce daně, tvrdil porušení zásad daňového řízení, nerespektování povinnosti odvolacího orgánu vypořádat se s celým obsahem odvolání, nedostatky při hodnocení důkazů a i nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů.

Ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. ukládá soudu povinnost přezkoumat napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tak povinností soudu, aby, pokud dospěje k závěru, že žalobní námitky nejsou důvodné, svůj závěr náležitě odůvodnil a uvedl, proč námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Jen za předpokladu, že přezkoumá a shledá všechny žalobní body nedůvodnými, může soud dospět k závěru o nedůvodnosti žaloby jako celku a žalobu zamítnout (nejde-li ovšem o případ, kdy dospěje k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu, popř. k závěru o jeho nicotnosti); své závěry, opatřené přiléhavou právní argumentací opírající se o konkrétní skutková zjištění, pak musí vtělit do písemného vyhotovení rozhodnutí.

Zda tak krajský soud postupoval, nelze z jeho rozhodnutí seznat. Pokud jde o tvrzené vady řízení (jež však omezil jen na namítanou nepřezkoumatelnost, nedostatky v hodnocení provedených důkazů, nepřezkoumání celého obsahu odvolání a na samostatně posuzovanou námitku nedostatku působnosti správce daně), uzavřel, že přes absenci výčtu provedených důkazů a jejich hodnocení je nepochybně seznatelné, že žalovaný založil svůj právní názor na nesporných skutečnostech a že hodnocení důkazů či vzetí v úvahu skutečností dalších, by bylo s ohledem na právní názor žalovaného a použitý skutkový základ irelevantní. Rovněž rozsah odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného byl tak zcela vyhovující i z pohledu § 50 odst. 3 daňového řádu a rozhodnutí shledal přezkoumatelným.

O ostatních žalobních bodech (aniž by je jakkoliv konkretizoval) uvedl, že se zcela ztotožnil s právním názorem žalovaného uvedeným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, který považuje za legitimní a zcela udržitelný, naopak právní argumentace žalobce se mu jeví jako nepřípadná. Poté již jen krajský soud citoval příslušná ustanovení daňového zákona, horního zákona a zákona o rezervách a aniž by reagoval na žalobní výhrady, které žalobce k výkladu dotčených ustanovení žalovaným uplatnila, stručně uzavřel, že právní předchůdce

byl povinen tvořit rezervy na sanaci pozemků až do doby svého zániku bez likvidace, správní orgány však správně takto vytvořené rezervy neuznaly za daňově účinné náklady, neboť jejich tvorba neodpovídala požadavkům § 3 zákona o rezervách, protože byly vytvořeny pouze za část zdaňovacího období. Z žádného ustanovení zákona o rezervách ani z žádného jiného zákonného ustanovení nevyplývá, že by mohla být daňově uznatelná rezerva vytvořena pouze za část zdaňovacího období a žalovaný nepřestoupil své oprávnění, pokud sám rozhodoval o vyloučení rezervy, k jejíž tvorbě byl právní předchůdce povinen ze zákona.

Z výše uvedeného vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu nelze učinit spolehlivý závěr o tom, zda se soud zabýval všemi žalobními body a k jakých skutkových a právních důvodů je shledal nedůvodnými. Jakkoli se mohou soudu jevit žalobní tvrzení nedůvodná, musí to ve svém rozhodnutí vyjádřit, aby bylo zřejmé, že se jimi zabýval a proč jim nepřisvědčil. Jen takto se soudní rozhodnutí stává přesvědčivým a správnost závěrů krajského soudu je možno v kasačním řízení přezkoumat. Jestliže rozhodnutí krajského soudu takové hodnotící úvahy neobsahuje, je nepřezkoumatelné jak pro nedostatek důvodů, tak i pro nesrozumitelnost.

Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek (§ 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s.) a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nad rámec shora uvedeného považuje kasační soud za vhodné poukázat na následující:

V předmětném daňovém řízení je sporem vytvoření a zaúčtování dvou rezerv; zatímco rezerva na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou je rezervou, jejíž vytváření organizaci oprávněné dobývat výhradní ložiska v dobývacím prostoru ukládá jako povinnost horní zákon (§ 31 odst. 6), v případě vytváření rezervy na opravy hmotného majetku tomu tak není. Důvodnost žalobních námitek směřujících proti rozhodnutí, kterým byly z daňově uznatelných výdajů vyloučeny obě vytvořené a zaúčtované rezervy, je proto třeba posuzovat odděleně ve vztahu k uvedeným rezervám.

Pokud jde o rezervu na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou, bylo třeba v prvé řadě podrobit posouzení žalobcem zpochybněný závěr žalovaného o tom, že zvláštním zákonem, předvídaným v § 24 odst. 2 písm. i) daňového zákona, je výhradně zákon o rezervách, nikoliv též horní zákon. Je třeba vyjít z ustanovení § 31 horního zákona, který v odstavci 5 ukládá organizacím oprávněným dobývat výhradní ložisko povinnost zajistit sanaci, obsahující i rekultivaci všech pozemků dotčených těžbou, s tím, že sanace pozemků uvolněných v průběhu dobývání se provádí podle plánu otvírky, přípravy a dobývání. V odstavci 6 téhož ustanovení pak ukládá povinnost vytvářet na tyto činnosti rezervu finančních prostředků, s tím, že výše rezervy vytvářené na vrub nákladů musí odpovídat potřebám sanace pozemků dotčených dobýváním; toto ustanovení také výslovně stanoví, že tyto rezervy jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Vytváření těchto rezerv a čerpání z nich podléhá podle § 37a odst. 2 horního zákona schválení příslušným obvodním báňským úřadem. S těmito ustanoveními horního zákona je pak nutno poměřit příslušná ustanovení zákona o rezervách, a to zejména § 10, stanovící pro účely zjištění základu daně z příjmů mimo další uznání rezerv na sanaci pozemků dotčených těžbou.

Výše uvedené nasvědčuje tomu, že zákonem, který vymezuje tvorbu této rezervy a její výši, je horní zákon; vytváření rezervy finančních prostředků vymezuje účelem financování

činností, spočívajících v sanaci pozemků dotčených těžbou včetně jejich rekultivace podle zvláštních zákonů, výši rezervy pak určuje náklady, které jsou na sanaci těchto pozemků potřebné. Na základě § 31 odst. 5 a 6 ve spojení s § 37a horního zákona pak vytváření konkrétní rezervy i čerpání z ní podléhá schválení příslušného obvodního báňského úřadu. Jestliže zároveň ustanovení § 31 odst. 6 výslovně stanoví, že tyto rezervy jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pak horní zákon stanoví způsob tvorby a výši těchto rezerv i pro daňové účely a horní zákon tak je v případě této rezervy zvláštním zákonem předvídaným ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) daňového zákona. Zákon o rezervách způsob tvorby a výši této rezervy nestanoví, ustanovení § 10 proto nelze přikládat jiný význam než ten, že deklaruje uznání této rezervy pro účely zjištění základu daně z příjmů.

Pozornost by měla být věnována i tomu, že žalovaný základ argumentace opírá o ustanovení § 3 odst. 1 zákona o rezervách, v předmětné době (v roce 1998, v němž byly rezervy vytvořeny) však tehdy účinné ustanovení § 3 zákona o rezervách nebylo členěno do odstavců a bylo novelizováno až zákonem č. 492/2000 Sb., který nabyl účinnosti od 1. 1. 2001. Zatímco ustanovení § 3 cit. zákona ukládalo povinnost, aby způsob tvorby rezerv za zdaňovací období a jejich výše byla prokazatelná, teprve novelizovaný § 3 v odstavci 1 výslovně mj. stanoví, že se rezervy uplatňují za zdaňovací období.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. května 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu