



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Jana Passera a JUDr. Jaroslava Hubáčka, v právní věci žalobkyně J. Š., zastoupené JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem v Praze 1, U Bulhara 3, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2002, čj. FŘ-3414/11/02, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2005, čj. 38 Ca 834/2002-31,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2005, čj. 38 Ca 834/2002-31, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad (správce daně) rozhodnutím ze dne 13. 11. 2000, čj. 140127/00/002913/6503, na základě výsledků daňové kontroly dodatečně stanovil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 48 346 Kč. Žalobkyně napadla dodatečný platební výměr odvoláním, které žalovaný zamítl 17. 10. 2002.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Tvrdila, že s ní zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána a kontrola tak nebyla řádně ukončena. Poukázala přitom na skutečnost, že dne 3. 10. 2000 byla prostřednictvím svého zplnomocněného zástupce poprvé seznámena s kontrolními zjištěními uvedenými ve zprávě o daňové kontrole a bylo jí sděleno, že zpráva je podle § 16 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), projednána. Žalobkyně při tomto jednání prohlásila, že své vyjádření ke zprávě předloží do 16. 10. 2000, což také učinila. Správce daně reagoval sdělením, ve kterém uvedl, že její podání nedostačuje ke změně kontrolního zjištění uvedeného ve zprávě a upozornil ji na možnost využití opravných prostředků. Žalobkyně s postupem správce daně

nesouhlasila, vycházejíc z názoru, že nelze při jediném jednání seznámit daňový subjekt se zprávou, označit takovou zprávu za projednanou a současně daňovou kontrolu uzavřít. Žalobkyně je názoru, že pro realizaci procesních práv daňového subjektu je třeba poskytnout mu potřebný čas a teprve po seznámení s výsledky uvedenými ve zprávě a na základě jeho vyjádření s ním výsledky daňové kontroly projednat a kontrolu uzavřít. Správce daně tento procesní postup nedodržel a žalobkyně se domnívá, že byla zkrácena její procesní práva [§ 16 odst. 4 písm. f) d. ř.], neboť neměla právo se vyjádřit před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a případně navrhnout jeho doplnění. K tomuto poukázala také na nález Ústavního soudu, sp. zn. IV ÚS 121/01.

Dále namítla, že splnila všechny zákonné podmínky pro tvorbu rezervy. Proto byl oprávněný její postup, spočívající v zahrnutí rezervy do zdanitelných příjmů v roce 1995 a 1996 a po provedené opravě hmotného majetku zaúčtování do výdajů v roce 1997. Rezerva byla tvořena na opravu hmotného majetku a žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila plány tvorby a čerpání rezervy na opravu dveří, oken, garážových vrat a opravu střechy. Rezervu na předpokládanou výši oprav (680 000 Kč) tvořila v období let 1995 a 1996. V roce 1996 se rozhodla provést na nemovitosti vedle oprav další práce, spočívající v technickém zhodnocení. Podle smlouvy o dílo č. D 9/97 ze dne 8. 8. 1997 na dodávku opravy a přístavby rodinného domu, měly být součástí stavebních prací i opravy původní nemovitosti. V roce 1997 tak byla rezerva čerpána na opravy podle předloženého plánu. Spolupráci se stavební firmou (dodavatelem), provádějící předmětné opravy, žalobkyně ukončila v únoru 1998. Vzhledem k tomu, že dodavatel nepředal žalobkyni stavební deník, správce daně si jej v rámci daňové kontroly od dodavatele sám vyžádal. V odůvodnění kontrolní zprávy pak bez dalšího hodnocení obsahu deníku uvedl, že z něj nelze prokazatelně zjistit provádění oprav předmětné nemovitosti, jejich případný rozsah ani cenu. Žalobkyně ovšem tvrdí, že se správce daně spokojil se stavebním deníkem za období od 6. 8. 1997 do 15. 8. 1997, přičemž stavební práce spočívající v opravách hmotného majetku probíhaly do srpna 1997 do února 1998. Stavební deník je tedy prokazatelně neúplným důkazním prostředkem, neboť neproказuje, zda se v rámci prováděných stavebních prací na nemovitosti jednalo o opravy či nikoliv. V této souvislosti žalobkyně tvrdila porušení § 31 odst. 2, 4 d. ř.

Žalobkyně poukázala rovněž na to, že výzva, kterou správce daně požadoval předložení nabídkových rozpočtů, nebyla vydána zákonným způsobem. Žalobkyně tvrdí, že nepředložením dokumentů, požadovaných nezákonnou výzvou, neporušila povinnost vyplývající z § 31 odst. 9 d. ř., neboť si požadované dokumenty nemohla sama objektivně opatřit a na tuto skutečnost upozornila správce daně. Správce daně v tomto směru nepostupoval v souladu s § 31 odst. 2 d. ř. Žalobkyně nebyla účinně vyzvána, aby prokázala, že provedené práce nebyly pokračováním technického zhodnocení a že se jednalo o opravy. Na všechny ostatní výzvy přitom žalobkyně reagovala a požadované důkazní prostředky předkládala. Vzhledem k tomu, že ji správce daně vyzval (č. 12959/002/933/5676) k předložení

důkazů až za otiskem úředního razítka a za podpisem pracovníka, nelze toto sdělení považovat za platně uloženou povinnost a z jejího nesplnění vyvozovat důsledky.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí podle žalobkyně účelově změnil znění výzvy správce daně čj. 84629/99/002/933/6219 tak, že žalobkyně byla vyzvána k prokázání výše oprav. Byla vyzvána pouze, aby prokázala a zdůvodnila, proč byla výše oprav stanovena jako 45 % z částky přijatých faktur a výše rekonstrukce jako 55 % z fakturované částky. Toto žalobkyně v předloženém plánu prokázala a výpočtem zdůvodnila. Dále žalobkyně namítla, že nemůže prokazovat či vyvracet pochybnosti, o jejichž existenci nemá ani tušení. Se skutečností, že předložené důkazní prostředky nevyvrátily pochybnosti správce daně, byla seznámena až ve zprávě o daňové kontrole a v tomto postupu spatřuje porušení základních zásad daňového řízení (§ 2 odst. 9 d. ř.).

Žalobkyně tvrdila neplatnost rozhodnutí žalovaného rovněž pro absenci základních náležitostí [§ 32 odst. 2 písm. d) d. ř.], neboť ve výroku rozhodnutí je uveden pouze odkaz na procesní předpis, ale již ne odkaz na hmotněprávní předpis, podle něhož bylo rozhodováno (tj. zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). Žalovaný podle žalobkyně také neodstranil vady v postupu správce daně a ani ji nepřizval k odvolacímu řízení, aby jí umožnil realizaci jejích zákonných práv. Takový postup je v rozporu s § 50 odst. 3 d. ř. a článkem 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní řádně projednána a jejím podpisem byla daňová kontrola ukončena. Žalobkyni nebylo odepřeno právo vyjádřit se ke zprávě o kontrole, protože následně podané vyjádření žalobkyně nevedlo ke změně závěrů daňové kontroly. Žalobkyně měla možnost vyjádřit svůj nesouhlas prostřednictvím opravných prostředků a této možnosti také využila. Žalovaný tvrdí, že žalobkyně předloženou dokumentací neprokázala, zda na předmětné nemovitosti byly prováděny opravy, za jakou cenu a zda v rozsahu stanoveném v plánu tvorby rezervy. Z předložené fakturace za provedené práce nebyl prokazatelný druh a rozsah oprav, na které byla vytvořena rezerva. Žalovaný poukázal na skutečnost, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu a že žalobkyně nepředložila relevantní důkazy (stavební deník, nabídkové rozpočty). Správce daně si bez součinnosti s daňovým subjektem zjistil, že ani ze stavebního deníku nebylo možné prokázat, zda a za jakou cenu byly opravy provedeny. Daňové řízení přitom bylo vedeno mj. k prokázání, zda rezerva na opravu nemovitostí byla uplatněna v souladu se zákonem. Důkazní břemeno přitom leželo na žalobkyni, která měla prokázat, jaká část uhrazených výdajů byla vynaložena na opravy, na které byla tvořena rezerva, a jaká část výdajů představovala úhradu provedeného technického zhodnocení nemovitosti. Žalobkyně mohla předkládat důkazní prostředky bez ohledu na to, zda k tomu byla správcem daně vyzvána či nikoliv. Žalovaný rovněž uvedl, že žalobkyně věděla, za jakým účelem je daňové řízení vedeno, k předložení důkazních prostředků byla opakovaně vyzývána a pochybnosti správce daně jí byly známy.

Konečně pak žalovaný poukázal na skutečnost, že se v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami.

Městský soud rozsudkem žalobu zamítl. Ztotožnil se přitom s názorem správce daně na neunesení důkazního břemene co do prokázání poměru provedených oprav na hmotném majetku, na něž byla rezerva tvořena, a rozsahu technického zhodnocení nemovitosti. Městský soud připustil formální nesprávnost výzvy, označené žalobkyní za nezákonnou, ale uzavřel, že s ohledem na důkazní břemeno žalobkyně co do prokázání tvrzení o rozdělení celkových nákladů ze smlouvy o dílo, neměla nezákonnost výzvy vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Městský soud neshledal důvodnou ani námitku související se stavebním deníkem jako důkazem, neboť konstatoval, že ve správním spise je založena kopie stavebního deníku za období od 22. 7. 1997 do 6. 2. 1998.

K ukončení daňové kontroly, bez jejího projednání se žalobkyní, městský soud uvedl, že neexistence vyjádření žalobkyně ke způsobu zjištění a k výsledku kontroly před jejím ukončením nemůže vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Městský soud přisvědčil tvrzení žalobkyně, podle kterého nebyla před ukončením daňové kontroly upozorněna na skutečnost, že správce daně hodlá daňovou kontrolu ukončit, a že nebyla vyzvána, aby se k jejímu výsledku vyjádřila. Žalobkyně se ovšem výslovně nedomáhala, aby s ní kontrola nebyla dosud ukončována, nenavrhovala doplnění provedených zjištění a pouze uvedla, že se k ní vyjádří. Ani v pozdějším vyjádření žalobkyně neoznačila nové důkazní prostředky. Napadené rozhodnutí proto nemůže být považováno za neplatné.

K námitce neplatnosti rozhodnutí žalovaného z důvodů absence odkazu na hmotněprávní předpis městský soud vyslovil, že o odvolání bylo rozhodnuto podle § 50 d. ř., uvedení tohoto ustanovení v napadeném rozhodnutí je proto správné a dostatečné.

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, kterou opřela o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka městskému soudu vytkla nesprávné posouzení právní otázky ve vztahu k posouzení oprávněnosti tvorby rezervy a jejího čerpání. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že nebyly splněny podmínky pro tvorbu rezervy v letech 1995 a 1996, a proto nemohlo dojít k čerpání rezervy v roce 1997. Shodný názor zaujal i žalovaný. V žalobě stěžovatelka namítala, že zákonné podmínky na tvorbu rezervy byly splněny, neboť rezerva byla tvořena na opravu hmotného majetku, tedy v souladu s § 2 odst. 1 zákona ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Rezervu na opravu hmotného majetku je přitom možno tvořit za podmínek stanovených v § 7 odst. 1 zákona o rezervách, podle něž lze rezervu tvořit na opravu hmotného majetku s dobou odpisování osm nebo více let a musí jít o majetek ve vlastnictví poplatníka. Tyto podmínky předmětná nemovitost splňovala a byly v daňovém řízení doloženy správci daně. Stěžovatelka uvedla, že v rámci daňové kontroly předložila správci daně plány tvorby a čerpání rezervy na

opravu dveří, oken garážových vrat a opravu střechy a prokázala, že rezerva byla tvořena a použita v souladu se zákonem o rezervách. Městský soud se přitom s její námitkou řádně nevypořádal, neboť správnou tvorbu rezervy podřizuje prokázání, že vytvořená rezerva byla v roce 1997 použita na opravu nemovitosti stěžovatelky.

Dále stěžovatelka namítla nesprávný postup správce daně při ukončení daňové kontroly. Zkrácení na svých procesních právech spatřovala v tom, že s ní správce daně kontrolní zprávu řádně neprojednal, na její vyjádření ke zprávě reagoval sdělením, že podání stěžovatelky nepostačuje ke změně obsahu kontrolních zjištění, a odkázal ji na případné využití opravných prostředků. V tomto jednání stěžovatelka shledává porušení § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 d. ř., a dodatečný platební výměr vydaný na základě výsledků daňové kontroly považuje za nezákonný. Podle stěžovatelky městský soud přehlédl, že stěžovatelka ve vyjádření k daňové kontrole namítala, že v podkladech relevantních pro zhodnocení a zjištění skutkového stavu chybí některé písemnosti. Tento nedostatek mohl mít zásadní vliv na úplnost hodnocení důkazních prostředků a na výsledek uvedený ve zprávě. Stěžovatelka se domnívá, že městský soud tuto otázku neposoudil správně, vadný postup správce daně byl v rozporu s daňovým řádem a nebyl zhojen ani v odvolacím řízení.

Ke své důkazní povinnosti stěžovatelka zopakovala důvody, pro které nemohla předložit požadované důkazní prostředky, a namítla, že předložené důkazy nebyly správně hodnoceny. Domnívá se, že na základě důkazů, které si správce daně obstaral bez její součinnosti, musel zjistit, jaký byl podíl mezi stavebními pracemi charakteru oprav a jaký podíl představovalo technické zhodnocení nemovitosti. Poukázala rovněž na skutečnost, že správce daně měl k dispozici smlouvu o dílo, ve které bylo sjednáno jako předmět smlouvy i provedení oprav, disponoval i stavebním povolením k výměně střešní krytiny, fotodokumentací se zachycením prací údržbového charakteru na předmětné stavbě a zakreslením údržbových prací do původní projektové dokumentace. Stěžovatelka se dovolala § 16 odst. 8 d. ř., podle kterého je správce daně povinen přihlédnout při stanovení daňové povinnosti ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, a nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle něhož leží důkazní břemeno výhradně na daňovém subjektu. Nemohla-li stěžovatelka objektivně předložit soupis provedených prací, o čemž informovala správce daně, a přitom ostatní důkazy nasvědčovaly tomu, že na nemovitosti byly provedeny deklarované údržbové práce, měl si správce daně podle § 34 odst. 4 d. ř. vyžádat tento soupis od třetích osob. V případě pochybností měl správce daně provést např. místní šetření na stavbě. Z předložených faktur s jednotkovým oceněním prací a z předložené projektové dokumentace na přístavbu bylo možné vyvodit jednotlivé podíly připadající na opravu nemovitosti. Pro takové posouzení přitom není rozhodné, že soupis prací nebyl po skončení prací odsouhlasen stěžovatelkou. Nadto relevantní část opravných prací tvořila výměna střešní krytiny a oken a na tyto práce existovaly doklady o nákupu použitých materiálů. S otázkou splnění důkazní povinnosti se městský soud podle stěžovatelky řádně nevypořádal.

Stěžovatelka nesouhlasí ani s posouzením nezákonnosti výzvy ze dne 28. 1. 2000 městským soudem. Poukázala na skutečnost, že text v předmětné výzvě byl uveden ručně na rubové straně, aniž by bylo zřejmé, že je součástí výroku, zejména když všechny ostatní náležitosti rozhodnutí byly na líci. Z nesplnění povinností uložených takovou výzvou nelze dovozovat neunesení důkazního břemene. Stěžovatelka se také domnívá, že správce daně měl stanovit poměr mezi opravou a technickým zhodnocením nemovitosti za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 d. ř., dospěl-li k závěru, že stěžovatelka tento poměr řádně neprokázala.

Stěžovatelka tvrdí rovněž porušení článku 38 odst. 2 Listiny, neboť nebyla v plném rozsahu seznámena se stavebním deníkem, který neměla k dispozici a který si správce daně opatřil z vlastní činnosti a z něhož jí byla zpřístupněna pouze část v rozsahu dvou listů. Uvedl-li žalovaný, že se mu ani ze stavebního deníku nepodařilo zjistit, že na předmětné nemovitosti byly prováděny opravy, v jakém rozsahu a za jakou cenu, měl tento důkaz hodnotit v kombinaci se všemi souvisejícími důkazními prostředky.

Stěžovatelka rovněž namítla nesoulad tvrzení žalovaného o opakovaných výzvách k prokázání požadovaných skutečností a skutečným zněním výzev a tvrdí, že ani závěr městského soudu v této otázce nekoresponduje se skutečností.

Další námitka stěžovatelky směřovala vůči posouzení platnosti rozhodnutí žalovaného (postrádajícího předepsané náležitosti), neboť v jeho výroku chybí odkaz na zákon o daních z příjmů. Nesouhlasí přitom se závěrem městského soudu, podle kterého bylo v odvolacím řízení rozhodováno podle § 50 d. ř. a uvedení tohoto procesního předpisu je pro platnost rozhodnutí dostatečné.

Nepřezkoumatelnost rozsudku stěžovatelka spatřovala ve skutečnosti, že se městský soud vůbec nevyjádřil k jejím žalobním námitkám o porušení § 50 odst. 3 d. ř. a článku 38 odst. 2 Listiny.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí a na vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat stížní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Pokud by totiž dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí takovou vadou trpí, závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí by z podstaty věci bránil tomu, aby je soud mohl přezkoumávat z důvodů dalších.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod. č. 34 ve svazku č. 3 Sb. n. a u. ÚS, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97,

zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sb. n. a u. ÚS) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Ve správním soudnictví je tato zásada kodifikována v ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. Uvedené principy nalézají odraz také v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který setrvale judikuje, že pokud se krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nezabýval řádně uplatněným žalobním bodem, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, dostupný na www.nssoud.cz). Jakkoli se mohou krajskému soudu jevit žalobní tvrzení nedůvodná, musí se s nimi ve svém rozhodnutí vypořádat, aby bylo zřejmé, že se jimi zabýval, a musí zdůvodnit, proč jim nepřisvědčil. Jen tak se soudní rozhodnutí stává přesvědčivým a správnost závěrů krajského soudu je možno v kasačním řízení přezkoumat.

V posuzované věci stěžovatelka v žalobě namítla, že žalovaný neodstranil vady v postupu správce daně a ani ji nepřizval k odvolacímu řízení, aby jí umožnil realizaci jejích zákonných práv, přičemž takový postup je podle ní v rozporu s § 50 odst. 3 d. ř. a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož má každý právo na projednání věci v jeho přítomnosti. V této souvislosti městský soud pouze uvedl (strana 7, odst. 2 *in fine* rozsudku), že žalovaný postupoval v souladu s příslušnými právními předpisy, pokud odvolání do dodatečného platebního výměru zamítl. K námitce, že žalovaný stěžovatelku „nepřizval k odvolacímu řízení“, aby jí umožnil realizaci jejích zákonných práv, městský soud v napadeném rozhodnutí nic neuvedl a žádným způsobem se s ní nevypořádal. Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

Shora uvedené pochybení městského soudu samo o sobě představuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku a Nejvyšší správní soud pouze *obiter dictum* doplňuje následující:

Stěžovatelka městskému soudu vytkla nesprávné posouzení právní otázky oprávněnosti tvorby rezervy a jejího čerpání. Je přesvědčena, že svoji důkazní povinnost v daňovém řízení splnila a že předložené důkazy nebyly správně hodnoceny. Správce daně musel na základě důkazů, které si obstaral bez její součinnosti, zjistit, jaký byl podíl mezi stavebními pracemi charakteru oprav a technického zhodnocení nemovitosti. Pokud správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka řádně neprokázala poměr mezi opravou a technickým zhodnocením nemovitosti, měl jej stanovit za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 d. ř. Dále stěžovatelka namítla, že městský soud nesprávně posoudil nezákonnost výzvy ze dne 28. 1. 2000 a že v daňovém řízení nebyla v plném rozsahu seznámena se stavebním deníkem, který si správce daně opatřil z vlastní činnosti.

Předmětem sporu je, zda v posuzované věci došlo k opravě nebo k technickému zhodnocení hmotného majetku (nemovitosti) stěžovatelky, přičemž toto posouzení má zásadní vliv na způsob zahrnutí vynaložených částek do nákladů podle § 24 zákona o daních z příjmu. Výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů je i rezerva na opravy hmotného majetku v souladu s ustanovením § 7 zákona o rezervách. Takový výdaj lze považovat za oprávněný. Zákon o daních z příjmu pojem „oprava“ nedefinuje, definuje však pro účely tohoto zákona pojem „technické zhodnocení“ (§ 33 zákona o daních z příjmů), které následně v ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) vylučuje z výdajů vynaložených k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Technickým zhodnocením podle § 33 zákona o daních z příjmu jsou vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období roku 1997 částku 20 000 Kč. Správce daně má (u všech daňově uznatelných nákladů podle § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů) možnost přezkoumat výši a oprávněnost daňového základu daňového subjektu a v případě pochybností daňový subjekt vyzvat k prokázání jeho tvrzení (§ 31 odst. 9 d. ř.). Pokud daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno ohledně takového nákladu, není možné považovat náklad za prokázaný.

V posuzovaném případě stěžovatelka zahrнула do daňově uznatelných nákladů výdaje na opravu nemovitosti ve výši 846 000 Kč, což představuje 45 % investovaných výdajů, které částečně hradila z rezervy vytvořené v letech 1995 a 1996 ve výši 680 000 Kč. Z předložených faktur nevyplývá, zda jsou fakturované částky cenou za provedené opravy či technické zhodnocení nemovitosti. Podíl oprav a technického zhodnocení nemovitosti nelze dovodit ani ze smlouvy o dílo uzavřené dne 12. 8. 1997 na opravu a přístavbu předmětného rodinného domu (čl. II. smlouvy) ani z dalších stěžovatelkou předložených podkladů (znalecké posudky, fotodokumentace, technické zprávy atd.). Správce daně si vyžádal od dodavatele stavební deník, který neměla stěžovatelka k dispozici a ve zprávě o daňové kontrole z něj dovodil, že v rámci provedených stavebních prací se jednalo výhradně o nedokončené práce investičního charakteru. Stěžovatelka ani na výzvu správce daně ze dne 15. 6. 1999 neprokázala podíl částek investovaných do oprav nemovitosti na celkovém podílu investic, na ústním jednání dne 23. 6. 1999 pouze do protokolu uvedla svůj (teoretický) výpočet této částky. Z vyjádření dodavatele předmětných prací na základě smlouvy o dílo, které si správce daně vyžádal, pak vyplynulo, že soupisy prací k jednotlivým fakturám se neprováděly, v žádném případě se nejednalo o opravy a údržby, z důvodu výpovědi smlouvy ze strany objednatele (stěžovatelky) nedošlo k předání a převzetí díla, soupis provedených prací vystavený dodavatelem nebyl objednatelem podepsán a nebyla vystavena závěrečná faktura.

Stěžovatelka tedy neprokázala, že opravy, na které tvořila rezervu a uplatňovala ji do daňových výdajů, nebyly součástí prováděného technického zhodnocení nemovitosti. Ze stěžovatelkou předložených podkladů ani z podkladů, které si obstaral správce daně (např. stavební deník), nelze prokazatelně zjistit, zda na předmětné nemovitosti byly prováděny opravy, popř. v jakém rozsahu a za jakou

cenu. Stěžovatelka tedy ohledně uplatněného nákladu neunesla své důkazní břemeno, protože neprokázala všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v daňovém přiznání (neprokázala oprávněnost uplatněného daňového výdaje), a to ani na výzvu správce daně (§ 31 odst. 9 d. ř.). Pro úplnost lze doplnit, že důkazní povinnost správce daně (§ 31 odst. 8 d. ř.) se v posuzovaném případě neuplatní. Z povahy věci přitom není na místě ani stanovení daně podle pomůcek v souladu s ustanovením § 31 odst. 5 d. ř., jak stěžovatelka navrhuje v kasační stížnosti, neboť bylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním a správce daně pouze neuznal jeden ze stěžovatelkou uplatněných daňových výdajů jako náklad uplatněný v souladu se zákonem. Správce daně v procesu dokazování nepochybil a skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti v daňovém řízení zjistil co nejúplněji (§ 31 odst. 2 d. ř.).

Pokud jde o výzvu správce daně ze dne 28. 1. 2000, v níž je specifikace podkladů, které mají být správci daně přeloženy, uvedena až na druhé straně za datací a podpisem pracovníka správce daně, jedná se bezesporu o pochybení správce daně. Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem (stran působení důkazního břemene v předmětném daňovém řízení) však v posuzovaném případě nemohlo mít toto procesní pochybení správce daně bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Pokud jde o stěžovatelkou tvrzenou nemožnost se v daňovém řízení seznámit v plném rozsahu se stavebním deníkem, který si správce daně opatřil z vlastní činnosti, z daňového spisu je zřejmé, že stavební deník (v plném rozsahu) v něm byl založen od 31. 3. 2000.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nepovažuje uvedené stížní námitky za důvodné.

Stěžovatelka dále namítla, že byla omezena na svých procesních právech tím, že s ní nebyla zpráva o daňové kontrole řádně projednána [§ 16 odst. 4 písm. f) d. ř.].

Podle ustanovení § 16 odst. 8 d. ř. o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Podle § 16 odst. 4 písm. f) d. ř. daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má 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. Daňový zákon tak rozlišuje mezi projednáním a seznámením s výsledky provedené daňové kontroly. Projednání zprávy o daňové kontrole znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování. Opačný výklad citovaných ustanovení by byl v rozporu s ústavně zaručeným právem zakotveným v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (srov. např.

rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 1. 2006, čj. 59 Ca 14/2004-29, publikované pod č. 838/2006 Sb. NSS). Ukončení daňové kontroly, které je spojeno se seznámením kontrolovaného daňového subjektu s kontrolním výsledkem a s tím souvisejícími procesními právy daňového subjektu, je klíčovým okamžikem celé daňové kontroly.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 3. 10. 2000 se uskutečnilo ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o kontrole daně z příjmu stěžovatelky za zdaňovací období let 1995, 1996 a 1997. Stěžovatelka prostřednictvím své zástupkyně u ústního jednání uvedla, že vyjádření ke zprávě předloží do 16. 10. 2000 a současně zprávu spolupodepsala. Správce daně měl tedy vyčkat, zda se stěžovatelka ke zprávě vyjádří [§ 16 odst. 4 písm. f) d. ř.], případně jí k tomu v souladu s ustanovením § 14 odst. 1 d. ř. stanovit lhůtu, a teprve poté měl daňovou kontrolu ukončit. Správce daně to neučinil. Písemné vyjádření stěžovatelky bylo správci daně doručeno dne 13. 10. 2000. Stěžovatelka v něm pouze v obecné rovině namítla, že v soupisu nejsou uvedeny všechny předložené písemnosti (bez jakékoli specifikace), a uvedla, že s kontrolním zjištěním nesouhlasí (rovněž bez jakékoli konkretizace). Správce daně na podání stěžovatelky reagoval přípisem ze dne 18. 10. 2000 tak, že důvody uvedené v předmětném podání nejsou dostačující k tomu, aby správce daně změnil obsah a kontrolní zjištění uvedené ve Zprávě o daňové kontrole.

Uvedená skutková zjištění lze uzavřít tak, že na ústním jednání dne 3. 10. 2000 stěžovatelka nežádala, aby s ní kontrola nebyla dosud ukončována, nenavrhla doplnění provedených skutkových zjištění a pouze uvedla, že se ke zprávě vyjádří. Její vyjádření ke zprávě o daňové kontrole pak nepřineslo nic nového, nevyvrátilo ani nezpochybnilo průběh či výsledek daňové kontroly a stěžovatelka v něm neoznačila nové důkazní prostředky.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně pochybil, když ukončil daňovou kontrolu, aniž vyčkal, zda se stěžovatelka v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) d. ř. k této zprávě vyjádří. Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem však v posuzovaném případě nemohlo mít toto procesní pochybení správce daně bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 102/2005-65). Nejvyšší správní soud proto nepovažuje ani tuto stížní námitku za důvodnou.

Stěžovatelka dále namítla, že rozhodnutí žalovaného je neplatné, neboť neobsahuje základní náležitosti podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) d. ř., neboť ve výroku chybí odkaz na hmotněprávní předpis.

Z výroku napadeného rozhodnutí žalovaného bylo zjištěno, že žalovaný rozhodl podle ustanovení § 50 odst. 6 d. ř. o odvolání stěžovatelky, včetně jeho doplnění, proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997, čj. 140127/00/002913/6503, vydanému dne 13. 11. 2000 správcem daně tak, že odvolání zamítl. Žalovaný tedy nevydával nový dodatečný platební výměr a tím, že k odvolání stěžovatelky (jednoznačně specifikovaný) dodatečný platební

výměr vydaný správcem daně v souladu s ustanovením § 50 odst. 6 d. ř. přezkoumal a odvolání proti němu zamítl, napadený dodatečný platební výměr, včetně odvolání na právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno [§ 32 odst. 2 písm. d) d. ř.], zůstal beze změny. Nejvyšší správní soud tedy ani této stížní námitce nepřisvědčil.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud pochybil, když se nevypořádal s řádně uplatněnou žalobní námitkou. Tato vada způsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud je právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. května 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu

