



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Městská energie, s. r. o.**, se sídlem Pod Stadionem 415, Klášterec nad Ohří, zastoupené JUDr. Jiřím Císařem, advokátem se sídlem Hrnčířská 55/14, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2006, č. j. 21581/05-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 3. 2008, č. j. 15 Ca 90/2006 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2006, č. j. 21581/05-1200. Tímto rozhodnutím byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Kadani ze dne 26. 6. 2001, č. j. 35779/01/183971/5410, tak, že daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 činí 525 330 Kč oproti původně doměřené částce 1 018 290 Kč. Daň byla dodatečně doměřena stěžovateli na základě výsledku daňové kontroly (tehdy ještě Bytový podnik Klášterec nad Ohří). Důvodem změny byl právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, týkající se nákladů na opravu a údržbu pronajaté výměňkové stanice, které v částce 1 263 845,30 Kč byly uznány za náklad ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Za důvodné naopak žalovaný v odvolacím rozhodnutí označil neuznání vstupní ceny hmotného investičního majetku (dále též „HIM“) ve výši 31 896 Kč (operátorské pracoviště a měřič tepla), neuznání úroků z půjčky ve výši 53 874 Kč, neuznání částek rezerv na opravy tvořených v r. 1996 (450 000 Kč), v r. 1997 (450 000 Kč) a částky 98 760 Kč za projekt zaúčtovaný do nákladů opravy (neboť se nejednalo o opravy, ale o technické zhodnocení majetku). Všechny tyto tři důvody doměření daně učinil stěžovatel spornými v žalobě. V otázce vstupní ceny HIM a aplikace ust. § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů poukázal na rozporný názor mezi krajským a Nejvyšším správním soudem, přičemž žalovaný vycházel z názoru NSS. Ve vztahu k neuznáním úroků z půjčky namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného ve vztahu k vědomosti o původu prostředků zapůjčených mu Městem Klášterec nad Ohří a tedy vědomosti o nemožnosti podrobit půjčku ze státních prostředků úrokům. Ve vztahu k tvorbě rezerv na opravy namítl, že se žalovaný sice zaštilil předchozím rozsudkem krajského soudu sp. zn. 15 Ca 231/2002, ovšem ten zpochybnil pouze naplnění důkazního břemene, a žalovaný před novým rozhodnutím důkazní řízení nijak nedoplnil, ani žalobci neumožnil návrh nových důkazů. Stěžovatel proto v žalobě navrhl, aby důkazní řízení doplnil soud, a to znaleckým posudkem z oboru teplárenství a technologie strojírenství tak, aby posouzení technických parametrů umožnilo učinit právní závěr o tom, zda se jednalo o opravu nebo o technické zhodnocení výměňkové stanice. Ke svému tvrzení připojil odborné stanovisko autorizovaného technika Ing. H.

Krajský soud v napadeném rozsudku ve vztahu k žalobní námitce nedůvodného nepřiznání nároku na odpočet vstupní ceny operátorského pracoviště a měřiče tepla ve výši 31 896 Kč odkázal na právní názor obsažený v jeho předchozím rozsudku ze dne 15. 9. 2004, který však byl popřen právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v jeho rozsudku č. j. 2 Afs 23/2005 - 93; postup žalovaného je s ním v souladu. K neuznáním úroků z půjčky (53 874 Kč) označil odůvodnění rozhodnutí žalovaného přezkoumatelným a jeho závěr zákonným. Ve vztahu k neuznání rezerv na opravy (900 000 Kč) shodně s žalovaným posoudil stavební úpravy výměňkové stanice jako technické zhodnocení, stejně jako ve svém předchozím rozsudku, neboť žalobce ani v dalším řízení své tvrzení nedoložil a nešlo o důkazní povinnost správce daně.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti výslovně uvádí, že uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Zejména namítá, že krajský soud při svém rozhodování nerespektoval ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť se nezabýval otázkou prekluze, k níž je povinen přihlédnout z moci úřední. Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, sp. zn. 5 Afs 36/2003, a na nález Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 26. 6. 2001, o odvolání bylo poprvé rozhodnuto žalovaným 22. 4. 2002, podruhé (neboť první rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno soudem) dne 24. 1. 2006. Stěžovateli vznikla povinnost podat daňové přiznání za rok 1997 k 30. 6. 1998 a daň proto nelze dodatečně vyměřit po datu 31. 12. 2001, pokud nebyl před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření či dodatečnému vyměření daně, přičemž tímto úkonem není vydání platebního výměru a jiný úkon učiněn nebyl. Stěžovatel přitom akceptuje, že lhůta neběžela v době soudního řízení (§ 41 s. ř. s.) před

krajským soudem. V tom, že krajský soud nepřihlédl z moci úřední k prekluzi, stěžovatel spatřuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Krajský soud dle stěžovatele dále nesprávně posoudil úroky z půjčky, která mu byla poskytnuta Městem Klášterec nad Ohří. Stěžovatel nevěděl, že se jedná o účelové prostředky ze státního fondu a neznal ani podmínky pro získání půjčky vyhlášené Ministerstvem pro místní rozvoj. Žalovaný dovodil, že úroky byly placeny nad rámec zákonné povinnosti a vyloučil je z nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, stejně tak jako vyloučil, že šlo o náklady podle § 11 odst. 1 zákona č. 576/1996 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky ČR a obcí ČR. Jednalo se o pochybení Města Klášterec nad Ohří. Žalovaný v rozhodnutí své závěry nijak nezduvodnil a jeho rozhodnutí proto bylo nepřezkoumatelným. Krajský soud místo žalovaného sám hodnotí a vykládá zákon č. 576/1990 Sb. a nahrazuje tak vadu rozhodnutí žalovaného, které měl z tohoto důvodu zrušit. Stěžovatel platil úroky na smluvním základě, aniž měl možnost si ověřit, o jaké prostředky se jedná a jakým právním režimem se řídí. Krajský soud posuzoval důvodnost těchto nákladů jen ve vztahu k rozpočtovému zákonu a zcela pominul občanský a obchodní zákoník, jako zvláštní předpisy, podle nichž mělo být postupováno při posouzení naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel prokázal smluvní podklad úroků i jejich skutečné zaplacení; subjektem nesoucím odpovědnost formou vrácení úroků do státního rozpočtu mělo být Město Klášterec nad Ohří.

Problém tvorby rezervy na opravu výměňkové stanice nebyl žalovaným řešen v úplnosti, neboť bylo jeho povinností vypořádat se v rozhodnutí i s námitkami vznesenými v první žalobě. Pojem rekonstrukce ve smyslu ust. § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů je takto definován jen pro potřeby tohoto zákona; v oblasti technických norem a jiných právních předpisů má rekonstrukce obsah jiný. Žalovaný nesprávně posoudil dokumentaci na opravu výměňkové stanice a stavební povolení. Stěžovatel k tomu předložil dostatečné podklady, ovšem správce daně nepostupoval podle § 31 odst. 2 daňového řádu. Argumentace krajského soudu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu je tak nedostatečná a mylná, neboť stěžovatel svou důkazní povinnost splnil. Skutečnosti ohledně opravy výměňkové stanice je proto třeba považovat za prokázané.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření poukázal na svá předchozí vyjádření a dokumentaci, která byla podkladem jeho rozhodnutí. Plně se ztotožnil se závěry krajského soudu, jehož rozsudek považuje za řádně odůvodněný. K námitce prekluze poukazuje na protokol o ústním jednání ze dne 16. 8. 2000, jímž byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. Soud tak otázku včasnosti vyměření daně posoudil správně. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvádí, že uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. („*nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem*“).

v předcházejícím soudním řízení“), v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. („vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost“). Pod vady právního posouzení stěžovatel řadí i námitku, že se krajský soud nezabýval z moci úřední otázkou prekluze. Tuto námitku je však třeba podřadit pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť stěžovatel nevytýká krajskému soudu, že nicotnost posoudil nesprávně, ale že se jí vůbec nezabýval. Vytýká mu tedy „jinou vadu řízení“, která měla za následek nezákonnost rozhodnutí. Bylo by sice možno na problém nahlížet i tak, že pokud krajský soud nicotnost nevyslovil, vycházel z toho, že rozhodnutí existuje (není nicotné), ale tak by tomu mohlo být jen v případě, že by bylo nesporné, že nicotnost patří k vadám rozhodnutí, k nimž je krajský soud skutečně povinen přihlížet i bez námítky; v tom případě by byl nedostatek vyslovení nicotnosti a věcný přezkum implicitním vyjádřením hodnocení soudu.

Tuto kasační námitku je třeba považovat za stěžejní. Pokud by měl krajský soud i při nedostatku žalobní námítky hodnotit, zda daňová povinnost není prekludována a neučinil tak, jednalo by se o vadu mající vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Pokud by navíc prekluze skutečně byla dána a měla být vyslovena nicotnost správního rozhodnutí, nepřicházelo by hodnocení ostatních žalobních námitek vůbec v úvahu.

Stěžovatel poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, sp. zn. 5 Afs 36/2003 a nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/2005, z nichž, podle jeho názoru, plyne povinnost zkoumat prekluzi i v daňových věcech z moci úřední.

Je třeba zmínit, že prekluze vyměření daně byla ustáleně vnímána jako nezákonnost, která musí být v soudním řízení řádně namítána. Poté co došlo k nejednotnému rozhodování této otázky, zabýval se jí rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Ten v usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 vyslovil, že „*vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.*“ (zveřejněno pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Rozšířený senát přitom vycházel i ze znalosti nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 493/2005, na který rovněž poukazuje stěžovatel k podpoře svého názoru. Z argumentace rozšířeného senátu je třeba zmínit podstatnou část argumentace, uvedené v části V. usnesení:

„Při posuzování shora nastíněných sporných právních otázek je nutné vycházet především ze soudního řádu správního, který upravuje postup soudů, účastníků řízení a dalších osob ve správním soudnictví (§ 1 odst. 2 citovaného zákona). Řízení ve správním soudnictví je přitom založeno zejména na dispoziční zásadě, vyjádřené mimo jiné v § 75 odst. 2 s. ř. s., podle kterého soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Výjimku

z dispoziční zásady pak upravuje soudní řád správní v § 76 odst. 2 pro případ zjištění, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost. V tom případě soud vysloví rozsudkem nicotnost i bez návrhu. Úpravu nicotnosti obsahuje sice správní řád (č. 500/2004 Sb.), ten však v souladu s § 99 daňového řádu v daňovém řízení aplikovat nelze (s výjimkou postupu podle § 175 správního řádu při vyřizování stížnosti).

V předchozí době především judikatura soudů dovodila, že nicotnost rozhodnutí způsobují takové jeho vady, jako jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy vyvolávající nesrozumitelnost nebo nesmyslnost apod. Podrobně se přitom pojmem nicotnosti zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již ve svém rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 (č. 793/2006 Sb. NSS), se závěrem, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů. Z hledisek pro hodnocení nicotnosti vyplývá, že se musí jednat o vadu naprosto zásadní a zřejmou. Rozhodnutí je nicotné jen ve výjimečných případech výše uvedených, přičemž následky nicotnosti rozhodnutí nelze svévolně spojovat s instituty jinými (nezákonnost, neplatnost). Ve věcech daní pak může být jen obtížně zjistitelné, zda k prekluzi skutečně došlo, a to nejen s přihlédnutím k § 47 odst. 2 daňového řádu, podle něhož úkonem správce daně učiněným před uplynutím lhůty směřujícím k vyměření nebo doměření daně, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, ale také vzhledem k § 41 s. ř. s., podle něhož po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona lhůty pro zánik práva ve věcech daní, poplatků apod. neběží. Běh lhůty může být přerušen různými úkony správce daně, např. zahájením daňové kontroly, ale i výzvou k prokázání tvrzených skutečností v odvolacím řízení.

Vyměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty podle § 47 daňového řádu je vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze proto hovořit o rozhodnutí nicotném. (...)

Z § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. se podává, že soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Z citovaného ustanovení soudního řádu správního ovšem nevyplývá, že by v případech v něm uvedených pod písm. a), b) a c) mohl soud zrušit napadené rozhodnutí správního orgánu, aniž by žalobce uplatnil tyto vady řízení v žalobě jako žalobní body ve smyslu § 71 odst. 1) písm. d) s. ř. s., z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.(...)

V daňovém řízení jednají správci daně v souladu se zákony a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a také na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tomto ohledu nejsou vázáni jen návrhy daňových subjektů. I v odvolacím řízení může odvolací orgán při rozhodování přihlédnout ke skutečnostem odvolatelem neuplatněným, vyšly-li při přezkoumávání najevo. Je tedy zřejmé, že v daňovém řízení správce daně i odvolací orgán

jednají především z úřední povinnosti. Naproti tomu nezákonnost rozhodnutí soud zkoumá jen k námitce (v mezích žalobních bodů). Námitku (žalobní bod) spočívající v tvrzení, že daň byla vyměřena nebo doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 daňového řádu, je třeba uplatnit ve stanovené dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že řízení před správními soudy není řízením nalézacím, ale řízením přezkumným. V rámci tohoto řízení tak nelze přezkoumávat celý správní akt z úřední povinnosti a je třeba ctít dispoziční zásadu, ze které soudní řád správní připouští jen shora již zmíněnou výjimku v případě nicotnosti rozhodnutí. Současně není od věci připomenout, že pokud by soud měl přiblížit k prekluzi z úřední povinnosti, musel by tak činit na „obě strany“, tedy kupříkladu i v případě přeplatků na dani.

Rozšířený senát pak závěrem pouze upozorňuje na to, že shora vyslovený právní názor není v rozporu se závěry, které Nejvyšší správní soud již dříve učinil ve vztahu k zániku odpovědnosti za přestupek. (...) V této souvislosti je ovšem třeba zdůraznit, že trestní obvinění ve smyslu Úmluvy na straně jedné, a otázka vyměřování daní na straně druhé, podléhají v tomto ohledu odlišné metodě právní regulace. Jistě není třeba zdůrazňovat, že především zásady, smysl ale i cíle trestního řízení a daňového řízení jsou jiné. Jak navíc plyne z § 51 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, není-li v tomto nebo jiné zákoně stanoveno jinak, vztahují se na řízení o přestupcích obecné předpisy o správním řízení [tedy správní řád (č. 500/2004 Sb.)]; podle § 99 daňového řádu se ovšem pro daňové řízení správní řád nepoužije (s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížností). Současně je třeba připomenout, že podle judikatury Evropského soudu pro lidská práva (zejména rozhodnutí ze dne 12. 7. 2001, ve věci *Ferrazini proti Itálii*, in *Přehled rozsudků ESLP* č. 5/2001, s. 212), se daňové spory oblasti upravené v čl. 6 odst. 1 Úmluvy vymykají.“

Jak výše uvedeno, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vycházel i ze znalosti judikatury Ústavního soudu k této problematice, včetně nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 545/07. V části III. usnesení uvedl:

„Rozšířený senát přiblížil i k tomu, že Ústavní soud v citovaném nálezu odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 108/2006 - 104 (www.nssoud.cz), který je podle názoru Ústavního soudu v rozporu se zrušeným rozsudkem zdejšího soudu ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119 (www.nssoud.cz). K tomu je ovšem třeba uvést, že tento rozsudek, bez vlastní argumentace k prekluzi práva správního orgánu dodatečně vyměřit daň, jen upozorňuje na rozhodnutí publikované ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 845/2006 (tedy rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005 č. j. 3 As 57/2004 - 39 ve věci odpovědnosti za přestupek a jejímu zániku), s uvedením, že tento rozsudek se zabývá otázkou povinnosti soudu přiblížit k prekluzi práva ex offio, aniž by taková žalobní námitka byla nutně žalobcem do řízení vnesena. Na tomto místě pak rozšířený senát ještě připomíná, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64 (www.nssoud.cz), již také výslovně uvedl i jiný právní názor, totiž že „pokud tedy stěžovatelka v řízení před městským soudem nenamítla prekluzi práva daň vyměřit, nemohl se soud otázkou této prekluze zabývat, a to ani z úřední povinnosti.“

Z výše uvedeného je tak možno dovodit, že (...)rozhodnutí Ústavního soudu nepředstavují ucelenou, konzistentní a bezrozpornou judikaturu ke sporné právní otázce,

kteřou by se měl rozšířený senát v projednávané věci řídit. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu si je v této souvislosti samozřejmě vědom jednoho z možných výkladů čl. 89 odst. 2 Ústavy, ze kterého se podává odlišná (širší) míra závaznosti právních názorů vyslovených v nálezech Ústavního soudu na straně jedné a v usneseních téhož soudu na straně druhé. Stejně tak má rozšířený senát na paměti, že právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ve věci sp. zn. IV. ÚS 545/07 je právním názorem pozdějším (pravidlo lex posterior) ve vztahu k závěrům učiněným ve shora citovaných usneseních Ústavního soudu. Ačkoliv je zcela logické, že judikatura Ústavního soudu (stejně tak jako i jiných soudních orgánů) se může v čase vyvíjet, nepovažuje rozšířený senát dosavadní rozhodovací činnost Ústavního soudu týkající se sporné právní otázky v projednávané věci za natolik přehlednou a judikatorní změny za dostatečně vysvětlené, aby to umožňovalo aplikaci právního názoru Ústavního soudu i v projednávané věci.

Lze tedy uzavřít, že citovaný náleze Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 545/07 podle názoru rozšířeného senátu neobsahuje jasnou a vyčerpávající argumentaci, na jejímž základě by bylo možné dovodit jednoznačné závěry ve vztahu ke sporné otázce [tedy zda k prekluzi práva správního orgánu dodatečně vyměřit daň přihlédne soud z úřední povinnosti (ex officio)], které by bylo možné v obecnější rovině aplikovat ve skutkové i právně obdobných případech (...).“

Nejvyššímu správnímu soudu je rovněž známo, že v mezidobí od vydání citovaného usnesení rozšířeným senátem, Ústavní soud vydal další náleze (ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07), v němž na pozicích vyjádřených v nálezu sp. zn. IV. ÚS 545/07 setrval, aniž ovšem zmínil jakékoliv důvody, které jej k tomuto závěru vedly.

Nejvyšší správní soud v této věci vážil judikatorní střet mezi tímto soudem a soudem Ústavním. Oba zmíněné nálezy představují precedens a jako s takovými je s nimi nutno i zacházet. Byť se jedná o právní názor závazný, a to i nad rámec tehdy rozhodovaných případů, nejedná se o závaznost srovnatelnou s normativním právním aktem (k tomu srovnej náleze Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, část II. B 1. 1c), dostupný na www.nalus.usoud.cz). Nejvyšší správní soud k tomu uvedl v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004 (dostupný na www.nssoud.cz), že "celý vnitrostátní právní řád je založen na principu vnitřního souladu (konzistence) a hierarchického uspořádání. Tato základní maxima musí být nazírána jako dominující hledisko při výkladu jeho jednotlivých součástí. Je proto chybný takový náhled na právní řád, který jeho jednotlivé vrstvy vnímá relativně izolovaně, a to z hlediska materiálního i formálního. V tomto kontextu se jeví velmi významným čl. 95 Ústavy, který lze – mimo jiné – vnímat též jako potvrzení zmíněné hierarchie právního řádu a jako prostředek komunikace mezi Ústavním soudem na straně jedné a mezi soudy obecnými na straně druhé. Především z něj lze dovodit, že obecné soudy (mezi něž v tomto smyslu a se značným zjednodušením patří i Nejvyšší správní soud) jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem (arg. a minori ad maius). Právě v tomto kontextu vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterou je podle čl. 83 Ústavy ČR ochrana ústavnosti. Ústavní soud je tedy hlavní interpretátor ústavního pořádku a právě v tomto smyslu musí být jeho rozhodnutí závazná. Nejvyšší správní soud dále uvádí, že podle imperativu ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného znění konkrétních

ústavních norem i ústavních principů a hodnot, nezřídka v ústavních textech expressis verbis nevyjádřených. Teprve pokud takový výklad možný není, je namístě protiústavní ustanovení právních předpisů k tomu příslušným mechanismem odstranit. V tomto kontextu viděno, jestliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Opačný výklad, který by kupř. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující. Navíc nelze přehlédnout, že opačný závěr by ve svých důsledcích vedl k nerovnosti účastníků jednotlivých soudních řízení a k nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což samozřejmě představuje pochybení dosahující ústavní intenzity. Nelze rovněž přehlížet, že určujícím společným prvkem obecných soudů a Ústavního soudu je jejich poslání zakotvené v čl. 4 Ústavy, kterým je ochrana základních práv a svobod. Mezi oběma složkami soudní moci tak musí existovat souhra a harmonie, nikoliv animozita. V podmínkách právního státu je proto nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní. (...) Jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentálního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil."

V daném případě Nejvyšší správní soud shledává překážku širší závaznosti předmětných nálezů právě v jejich argumentačním deficitu. Za situace, kdy je zde rozhodnutí rozšířeného senátu obsáhle se vypořádávající s názorovými alternativami a ústící v přesvědčivě odůvodněný názor, nemůže soud v této věci upřednostnit názor Ústavního soudu, který je v prvním případě opřen o argumentaci míjející se s podstatou věci a ve druhém na onen první odkazující.

Nejvyšší správní soud proto neshledal vadu řízení u krajského soudu v tom, že ten nezkoumal z moci úřední otázku prekluze a nevyslovil nicotnost rozhodnutí. Obsahuje-li pak tvrzení o prekluzi kasační stížnost, jedná se o kasační námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť tato námitka nebyla součástí žaloby, aniž by stěžovatel uvedl cokoliv, co jejímu uplatnění bránilo. Při nepřípustnosti námítky se pak Nejvyšší správní soud nemůže zabývat tvrzením stěžovatele o neexistenci úkonu přerušujícího běh lhůty ani protiargumentací žalovaného, že takový úkon jím byl učiněn a že k prekluzi nedošlo.

Další kasační námitka směřuje proti posouzení úroků z půjčky poskytnuté stěžovateli Městem Klášterec nad Ohří. Zde je krajskému soudu vytýkáno v prvé řadě, že nevyvodil důsledky z nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a dále nesprávné vlastní právní hodnocení. Nepřezkoumatelnost odvolacího rozhodnutí stěžovatel spatřuje zejména

v nedostatku důvodů pro závěr o vědomosti o charakteru půjčovaných prostředků a o omezeních s nimi spojených.

Žalovaný v rozhodnutí ze dne 24. 1. 2006 konstatuje kontrolní zjištění a existenci smlouvy č. 1/97 o podmínkách pro čerpání půjčky v celkové částce 3 657 500 Kč z Fondu rozvoje bydlení uzavřené dne 27. 2. 1997 mezi Městem Klášterec nad Ohří a společností Bytový podnik Klášterec nad Ohří. Tuto smlouvu žalovaný nepovažuje za smlouvu sjednanou mezi podnikatelskými subjekty, neboť Město Klášterec nad Ohří nepůjčovalo své finanční prostředky, ale nakládalo s prostředky státního rozpočtu. Sjednaný úrok pak hodnotí žalovaný jako nezákonný v porovnání s pravidly pro hospodaření s rozpočtovými prostředky a dále z toho dovozuje, že takto sjednaný úrok nelze uznat za výdaje ani za náklady vynaložené ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Takové odůvodnění nelze považovat za nepřezkoumatelné. Žalovaný uvedl, že vědomost stěžovatele dovozuje z charakteru prostředků a známých a dostupných informací o nakládání s nimi. S takovým odůvodněním jistě stěžovatel nemusí souhlasit, a také s ním nesouhlasí, nelze však tvrdit, že důvody absentují nebo že nejsou srozumitelné; krajský soud tak nebyl povinen rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost zrušit. Skutečnost, že krajský soud závěry žalovaného doplnil další argumentací, ještě neznamená, že je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. není důvodná.

Stěžovatel tedy hlavně brojí proti správnosti právního posouzení věci ve vztahu k ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; na tom ostatně stojí i námitky kasační. Podle tohoto ustanovení *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*.

V první řadě je třeba věnovat pozornost skutečnosti, že ve věci bylo rozhodováno opakovaně. Krajský soud v prvním rozsudku ze dne 15. 9. 2004, č. j. 15 Ca 231/2002 - 31, jímž zrušil původní rozhodnutí žalovaného (ze dne 22. 4. 2002, č. j. 17451/120/01), vyslovil k žalobní námitce, že posouzení předmětných úroků žalovaným odpovídalo zákonu (důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného byly jiné vady a odlišné posouzení jiných právních otázek). Kasační stížnost podaná žalovaným proti tomuto prvnímu rozsudku krajského soudu logicky nesměřovala proti závěrům krajského soudu, jimiž mu bylo přisvědčeno a Nejvyšší správní soud se jimi v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, nezabýval. Stěžovatel tak nyní brojí proti závěru žalovaného, který byl krajským soudem v předchozím rozsudku uznán správným a žalovaný, vázán právním názorem zrušujícího rozsudku (ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu), neměl důvod k jinému posouzení. Rozsudek krajského soudu ze dne 15. 9. 2004, č. j. 15 Ca 231/2002 - 31 obsahoval k této otázce závazný právní názor, který nebyl v kasačním řízení Nejvyšším správním soudem popřen ani modifikován. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo v rozsudku vyslovujícím nicotnost, v dalším řízení správní orgán vázán. Otázkou, zda se tato vázanost vztahuje pouze k důvodům, pro které bylo správní rozhodnutí zrušeno, se zabýval již v minulosti Vrchní soud v Praze, který v rozsudku ze dne 24. 11. 2000, č. j. 7 A 57/99 - 36, vyslovil, že správní orgán není vázán při novém rozhodování po zrušení původního rozhodnutí jen

tím právním názorem soudu, který byl vysloven jako důvod kasace, ale je vázán i názorem, který vyslovil o žalobní námitce nedůvodné. V dané věci žalovaný ve svém druhém rozhodnutí respektoval právní názor vyslovený o této otázce krajským soudem, neboť v dalším řízení ohledně této otázky nedošlo ke změně skutkového stavu, v jejímž důsledku by bylo nutno původní závěr změnit. V připojených správních spisech se po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného krajským soudem nenachází nic, co by se přímo či nepřímě vztahovalo k neuznaným úrokům.

Závaznost právního názoru vysloveného o nedůvodné žalobní námitce ovšem neznamená, že by stěžovatel nemohl žalobní námitku vznést znovu. Oproti právní úpravě, z níž vycházelo citované rozhodnutí Vrchního soudu v Praze, totiž soudní řád správní zavedl kasační řízení, přičemž kasační stížností lze napadnout zákonnost rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.); je ovšem nepřípustné napadnout pouze jeho odůvodnění (§ 104 odst. 2 s. ř. s.). Za situace, kdy krajský soud rozsudkem ze dne 15. 9. 2004 zrušil první rozhodnutí žalovaného, neměl stěžovatel možnost podat přípustně kasační stížnost proti posouzení žalobních námitek, které nebyly důvodem pro zrušení; tj. krajský soud je neuznal důvodnými. Stěžovatel také žalobu proti posouzení úroků znovu zamířil. Kromě nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného o této otázce namítl obdobně jako v kasační stížnosti, že mu nebylo známo, že se jedná o účelové prostředky ze státního fondu a nebyly mu známy podmínky stanovené Ministerstvem pro místní rozvoj pro získání půjčky. Úroky hradil na základě smlouvy a byly tedy nákladem vynaloženým v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud v napadeném rozsudku posoudil listiny založené ve správním spise. Lze mu přisvědčit v závěru, že z prostředků Fondu rozvoje bydlení nebylo možno podle podmínek vyhlášených ministerstvem poskytovat úročené půjčky. Smlouva č. 1/97 uzavřená mezi Městem Klášterec nad Ohří a stěžovatelem (tehdy ještě Bytovým podnikem, s. r. o.) dne 28. 2. 1997 o těchto prostředcích hovoří. Je pravdou, že Vyhláška města Klášterec nad Ohří z 20. 8. 1996 o vytvoření a použití účelových prostředků „Fondu rozvoje bydlení“ předpokládá možnost sjednání úroků, současně je v ní však také výslovně uvedeno, že se jedná o prostředky státního rozpočtu a právo disponovat s těmito prostředky je podmíněno dodržováním Zásad pro poskytování návratné finanční výpomoci na opravy a modernizace bytového fondu. Podmínky stanovené ministerstvem pro poskytování půjček byly dostupné a výslovně označovaly půjčky za bezúročné. Stěžovatel, který hradil úroky, by je mohl uplatnit jako výdaje (náklady) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jen za situace, pokud by byly k účelu předpokládanému cit. ust. § 24 odst. 1 vynaloženy v souladu se zákonem. Krajský soud však mimo skutečnost, že půjčky mohly být poskytnuty jen bezúročně, poukázal i na další skutečnost, a to, že půjčka stěžovateli byla poskytnuta v rozporu s určením těchto prostředků; shledal v tom rozpor s ustanovením § 11 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky). Je pravdou, že krajský soud v tomto ohledu rozhodnutí žalovaného doplnil. To však není důvodem ke zrušení jeho rozsudku; bylo by jistě nelogické, aby krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného jen proto, aby podle jeho v rozsudku vysloveného názoru důvody směřující ke stejnému závěru doplnil. Krajský soud vycházel ze zjištění kontroly, která byla obsahem spisu, a žalovaný také veškeré podmínky pro poskytování půjček v odůvodnění odvolacího rozhodnutí konstatoval. Krajský soud tak na základě stávajících zjištění jeho důvody doplnil, aniž by přitom závěr o možnosti uznat úroky výdajem či nákladem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů doznal změny; naopak se stal

důraznějším. Rozšíření argumentace pro shodný závěr není důvodem nezákonnosti rozsudku. Stěžovatel dále v této souvislosti soudu vytýká, že vycházel jen z rozpočtových pravidel a nevážil „jednotlivá ustanovení občanského a obchodního zákoníku, které byly smluvním základem pro uzavření smlouvy o půjčce“. Stěžovatel však nijak nekonkretizuje, která ustanovení z těchto dvou obsáhlých kodexů má na mysli a nelze vycházet ani ze znění uzavřené smlouvy, neboť ta se na žádný z nich neodvolává. Takovou nekonkrétní námitku nelze zkoumat, stěžovatel nejen, že ji nespecifikoval, ale ani neuvedl, proč by některé z ustanovení označených kodexů mělo vyloučit důsledky porušení rozpočtových pravidel. Namítá-li stěžovatel, že odpovědnost za porušení rozpočtových pravidel musí nést Město Klášterec nad Ohří, je třeba poznamenat, že předmětem tohoto řízení není odvod neoprávněně použitých prostředků státního rozpočtu a tomuto soudu nepřísluší se v tomto kasačním řízení k tomuto problému vyjadřovat. Ani případná odpovědnost města však nečiní výdaje (náklady) stěžovatele daňově uznatelnými. Posouzení právní otázky - uznání úroků z půjčky za výdaje (náklady) - krajským soudem není nezákonné a v této části námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyla naplněna

Nakonec stěžovatel vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení uznání rezerv na opravu výměňkové stanice. Vytýká žalovanému, že se v dalším řízení, po zrušení jeho prvního odvolacího rozhodnutí soudem, nevypořádal s námitkami, které byly uplatněny ve stěžovatelově první žalobě, a dále, že nesprávně vyložil pojem rekonstrukce. Krajský soud pak nedostatečně argumentoval pouze odkazem na ust. § 31 odst. 9 daňového řádu a opomněl ust. § 31 odst. 2 téhož zákona.

I zde je třeba se nejprve vypořádat s vlivem opakovaného rozhodování o věci. Krajský soud v prvním rozsudku (ze dne 15. 9. 2004) vyslovil, že tato žalobní námitka není důvodná a ztotožnil se s názorem žalovaného, že v daném případě nešlo o opravy, ale o rekonstrukci. Ani zde se nejednalo o důvod, pro který bylo první rozhodnutí žalovaného zrušeno a ani zde nemohl stěžovatel brojit proti tomuto závěru prvního rozsudku krajského soudu kasační stížností. Pokud jde o závaznost tohoto názoru a možnost napadení žalobou a následně i kasační stížností, platí to, co bylo uvedeno u předchozí námitky.

Stěžovatel se domnívá, že po zrušení prvního odvolacího rozhodnutí se měl žalovaný v novém rozhodnutí vypořádat i s obsahem žalobních námitek uplatněných v první žalobě a směřujících proti tomuto posouzení, a pokud tak neučinil, že je jeho rozhodnutí neúplné. Takový názor však nemá oporu v zákoně. Jak již bylo řečeno, žalobní námitka směřující proti neuznání výdajů na tvorbu rezerv nebyla krajským soudem ve zrušujícím rozsudku uznána důvodnou a žalovaný tak neměl povinnost, ani žádný důvod z vlastní iniciativy, přehodnocovat svůj původní závěr. Ze spisu opět není patrné, že by po zrušení rozhodnutí žalovaného došlo k doplnění řízení, které by mělo vliv na právní závěr. Žalovaný v novém rozhodnutí konstatoval obsah projektu, popis stavby, obsah stavebního povolení, srovnal původní a nový stav (to vše podrobně na třech stranách) a vyhodnotil prováděné práce jako technické zhodnocení, nikoliv jako opravu; zdůvodnil, proč nelze uznat rezervy na opravy v částkách 450 000 v r. 1996 i v r. 1997 za daňově uznatelné, stejně tak jako částku vynaloženou na zpracování projektu k předmětné akci.

Krajský soud v napadeném rozsudku předně uvedl, že tuto námitku neuznal v předchozím rozsudku důvodnou, ovšem zdůraznil, že důkazní břemeno leží na daňovém

subjektu a že ten mu nedostál. I krajský soud v rozsudku podrobně popsal veškeré změny a zejména upozornil na to, že na výměňkové stanici bylo instalováno v podstatě jiné technologické zařízení a že došlo ke změně technických parametrů. K žalobní výtce nedostatku výsledku svědka H. a ke znaleckému posudku uvedl, že nic takového v daňovém řízení nebylo navrhováno. K návrhu na doplnění dokazování před soudem (provedením znaleckého posudku a provedení důkazu odborným vyjádřením a výsledkem Ing. H.) krajský soud uvedl, že pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, je vyloučeno, aby soud v soudním řízení prováděl na návrh důkazy, které daňový subjekt v daňovém řízení nenavrl ani neoznačil. Odkázal přitom na svou stávající judikaturu vycházející z rozsudku ze dne 7. 2. 2003, č. j. 15 Ca 609/2000 - 17, zveřejněném pod č. 551/2005 Sb. NSS. Byť se Nejvyšší správní soud s tímto závěrem plně neztotožňuje, může se postupem a důvody rozsudku krajského soudu zabývat jen v mezích kasačních námitek. Ty ovšem proti tomuto postupu ani názoru krajského soudu nesměřují. Stěžovatel v nich tvrdí, že již v daňovém řízení dostatečně prokázal, že se jednalo o opravu, neboť výměňková stanice stále slouží témuž účelu a za technické zhodnocení nelze pokládat stav, kdy v důsledku technického vývoje nemohl provést opravu výměnou jednotlivých částí výměňkové stanice na stejné technické úrovni. Pokud správce daně pochyboval o splnění povinnosti daňového subjektu prokázat svá tvrzení, měl jej vyzvat k prokázání, což neučinil. Stěžovatel pak nutně měl za to, že své povinnosti dostál a neměl důvod nic dalšího dokládat či navrhopvat. Vytýká tedy soudu jen to, jak pojal důkazní povinnost ve střetu daňového subjektu a správce daně a jaké z toho vyvodil závěry. Pokud kasační stížnost nevytýká soudu, že nedoplnil řízení, nemůže se tím Nejvyšší správní soud v tomto řízení zabývat.

Pokud jde o správnost právního posouzení věci, je třeba vycházet z následující právní úpravy. Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů jsou výdaji podle odst. 1 také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů za výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat technické zhodnocení (§ 33). Stejně tak ust. § 7 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v rozhodném znění z oprav vylučuje technické zhodnocení. Podle ust. § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se *technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily v úhrnu (...) počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč (...).* Podle odst. 2 téhož ustanovení se *rekonstrukcí pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.*

Namítá-li tedy stěžovatel, že v oblasti technických norem je pojem rekonstrukce jiný než v oblasti daňového zákona, nelze z toho nic v jeho prospěch vytěžit. Pro posouzení daňových důsledků je třeba vycházet z toho, jak rekonstrukci chápe daňový zákon.

Hodnocení provedených prací a technických změn obsahuje jak rozhodnutí žalovaného, tak i rozsudek krajského soudu. Toto hodnocení logicky plyne z podkladů předložených stěžovatelem v daňovém řízení. Stěžovatel tvrdí, že tím dostatečně splnil svou povinnost vyplývající z ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, a že bylo povinností správce daně buď doplnit řízení v rámci jeho povinnosti zjistit úplný stav věci podle § 31 odst. 2

daňového řádu, anebo měl být vyzván k odstranění pochybností. I zde je však třeba nejprve posoudit přípustnost námitky. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž nepřipustná námitka opírající se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, ač tak učinit mohl. V daném případě je to námitka, že správce daně ani žalovaný nevyzvali stěžovatele k odstranění pochybností, pokud se jim nejevily doklady jím předložené jako dostatečné k prokázání jeho tvrzení. Stěžovatel v žalobě pouze tvrdí, že „*žalovaný neumožnil žalobci před vydáním svého rozhodnutí takové důkazy navrhnout a ani sám je neprovedl, byť se jejich provedení naznačilo závazným právním názorem (...)*“. Nepřipustnou je tedy stížní námitka v části vytykající žalovanému nedostatek výzvy k odstranění pochybností. Ve zbývající části námitky je pak třeba poukázat na skutečnost, že krajský soud ve svém prvním zrušujícím rozsudku nevyhověl žalobním námitkám týkajícím se problému rezervy na opravy a pouze konstatoval, že výsledek posouzení odpovídá doložení tvrzení daňovým subjektem, které bylo jeho zákonnou povinností. Žalovaný tak podle právního názoru tohoto zrušujícího rozsudku nebyl povinen doplňovat řízení k neuznáním rezervám na opravy a nebyl ani povinen vytvářet nějakou výslovnou příležitost daňovému subjektu k doplnění jeho tvrzení či k návrhům na doplnění dokazování správcem daně. Zrušující rozsudek krajského soudu byl vydán dne 15. 9. 2004, žalovaný vydal nové rozhodnutí o odvolání dne 24. 6. 2006. Stěžovateli nic nebránilo v takto rozsáhlém časovém období doložit či navrhnout cokoli, co by bylo ve prospěch jeho tvrzení. Pokud jde o vztah ust. § 31 odst. 9 a § 31 odst. 2 daňového řádu, je třeba krajskému soudu přisvědčit, že primární je povinnost daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu; přitom správce daně je povinen dbát co nejúplnějšího zjištění skutkového stavu.

Žalovaný vycházel ze zprávy o daňové kontrole č. j. 58064/00/1830930/0528, v níž je konstatováno, že k tvorbě rezerv daňový subjekt předložil daňový subjekt vnitropodnikovou směrnicí a projektovou dokumentaci na akci pro kterou byla rezerva tvořena. Z projektu správce daně usoudil, že jeho předmětem je rekonstrukce objektu. Na základě této zprávy byl vydán dodatečný platební výměr. Stěžovatel podal odvolání, které k výzvě doplnil o přehled základních technických vlastností technického zařízení výměňkové stanice před opravou a po opravě s dovozením, že nejde o změny odůvodňující posouzení jako technického zhodnocení. Připojil projekt ke stavebnímu řízení, technickou zprávu, rozpočet, stavební povolení a kolaudační rozhodnutí. Žalovaný rozhodl v prvním i druhém případě o odvolání tak, že předložené podklady posoudil jako prokazující technické zhodnocení. Totéž učinil i soud. V daném případě tedy posouzení, zda se jednalo o opravy nebo o technické zhodnocení nevázo na neúplnosti skutkových zjištění, ale na posouzení charakteru provedených prací a pořízeného technologického vybavení. Nelze tak žalovanému vytykat neúplné zjištění skutkového stavu. Pokud jde o povinnost tvrzení daňového subjektu, ten ji sice formálně splnil předložením výše uvedených podkladů, ovšem z nich správce daně, žalovaný i krajský soud dovodili opačný závěr o charakteru akce. Stěžovatel tedy předložil doklady ke svému tvrzení, ovšem nebylo jimi prokázáno to, co tvrdil. V úvaze krajského soudu o ustanoveních § 31 odst. 2 a odst. 9 daňového řádu neshledal Nejvyšší správní soud pochybení. Ztotožnil se i s právním posouzením provedených prací jako technického zhodnocení a s tomu odpovídajícím daňovým vyústěním. Jak bylo výše uvedeno, jak žalovaný, tak i soud podrobně popsali uskutečněné změny, provedli porovnání stavu a zdůvodnili svůj právní závěr. Nejvyšší

správní soud další opakování téhož považuje za nadbytečné. Ve vztahu k danému problému neshledal z hlediska přípustně uplatněných kasačních námitek pochybení.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal naplněným žádný z tvrzených důvodů kasační stížnosti, zamítl ji jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 9. října 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu