



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a Mgr. et Bc. et Ing. Radovana Havelce, v právní věci žalobce: **ELBO CZ s. r. o.**, Karlov 15, Velké Meziříčí, 594 01, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 98/4, Brno, 602 00, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2005, č. j. 7153/04/FŘ/120, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2009, č. j. 29 Ca 149/2005 – 93,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2009, č. j. 29 Ca 149/2005 – 93 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl výše uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 25. 3. 2005, č. j. 7153/04/FŘ/120 a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Velkém Meziříčí (dále jen „správce daně“) - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 22. 6. 2004, č. j. 32920/04/353920/4596, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1 190 400 Kč za zdaňovací období roku 2001.

Stěžovatel kasační stížnost podává z důvodu nesprávného právního posouzení a nepřezkoumatelnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud se dle stěžovatele neřídil závazným právním názorem ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 59/2008 - 79 ze dne 17. 12. 2008.

K nesprávnému právnímu posouzení povinnosti správce daně vést řízení ohledně uznání alespoň části vytvořené rezervy za daňově účinný výdaj, stěžovatel uvádí, že předmětem přezkoumání bylo v daném případě posouzení, zda jeden daňový výdaj zaúčtovaný jedním účetním dokladem a uplatněný za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 jako vytvořená rezerva na opravu hmotného majetku ve výši 4 849 993 Kč je podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a § 3 odst. 2 a § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, (dále jen „zákon o rezervách“) daňově účinným výdajem. Stěžovatel zastává názor, že při posuzování daňové účinnosti tvorby rezervy na opravy hmotného majetku postačí nesplnění i jen jedné z podmínek dle tohoto zákona a celá neprokázaná část rezervy bude posouzena jako daňově neúčinná. Daňová účinnost předmětné tvorby rezervy je řešena v § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, tedy konkrétní tvorbu rezervy lze uznat za daňový náklad pouze tehdy, jsou-li splněny všechny podmínky zákona o rezervách. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 50/2007 - 58 vyplývá, že daňové břemeno leží na daňovém subjektu, který je povinen rovněž prokazovat, že předpokládané práce nemají charakter technického zhodnocení. Sám poplatník je povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a uplatnit je v základu daně ve výši podle zákona o rezervách. Pokud žalobce uplatnil předmětný výdaj jako celek, bude takto i správcem daně posuzován. Dle stěžovatele je absurdní vyžadovat iniciativu ze strany správce daně ve směru doplnění, resp. rozboru jednotlivých položek rozpočtu, dokonce obstaráním si znaleckého posudku za účelem stanovení nějakého podílu oprav a technického zhodnocení. Je jisté, že jakýkoliv správcem daně „zjištěný podíl“ by žalobce napadl a zpochybnil. Sám žalobce trval na tom, že celá téměř pětimilionová částka bude určena pouze na opravy objektu, není zde formulován požadavek, aby stěžovatel odůvodnil, z jakých důvodů by měly některé práce charakter technického zhodnocení, a jiné charakter prací udržovacích. V daném případě nešlo o žalobní bod a pokud tomuto bodu krajský soud přisvědčil, nerespektoval dispoziční zásadu v soudním řízení.

Dle názoru stěžovatele trpí napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti, a to ohledně závěrů o podstatných vadách řízení. Stěžovatel se domnívá, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor zrušujícího rozsudku a dostatečně se neseznámil se spisovým materiálem, namísto toho volil cestu vyhledávání judikatury. Krajský soud výstupy ze spisového materiálu právně nehodnotil. Z napadeného rozsudku vyplývá, že soud převážně cituje z odůvodnění odvolání, přitom žalobce evidentně neustále opakuje obecná tvrzení vytržená z kontextu bez systematického popisu dané problematiky a v odvolání v podstatě vůbec nereaguje na zjištění správce daně uvedená ve zprávě o kontrole a zamlžuje podstatu věci.

Obdobný byl přístup žalobce v jednání před správcem daně, kdy na pochybnosti správce daně reagoval pouhými tvrzeními, naprosto neodpovídajícími realitě. Krajský soud na logicky uspořádané argumenty v rozhodnutí o odvolání rovněž nereagoval a pouze uváděl, že se stěžovatel „nedostatečně vypořádal se ...“ Stěžovatel je pevně přesvědčen, že účelem rozhodnutí o odvolání není neustálé opakování jedné argumentace, aby stěžovatel jednotlivě reagoval na každou námitku, bez ohledu na to, že takové rozhodnutí bude nepřiměřeně dlouhé a bude se zabývat pro věc nepodstatnými skutečnostmi.

Dle názoru stěžovatele je při přezkoumávání správních rozhodnutí imanentní povinností soudu se s případem komplexně seznámit (např. i s tím, že žalobce již jednou rezervu vytvořil v roce 2000 atd.), uvést podstatná zjištění a podle příslušné právní úpravy konkrétně posoudit i závažnost vad řízení a dát pro další správní řízení kvalifikované jednoznačné pokyny. To se opět nestalo. V rozsudku chybí konkretizace námitek uplatněných žalobcem v odvolání týkajících se porušení procesního práva, soudem akceptovaných. Vytýkané vady jako „provádění důkazů bez účasti žalobce“ nebo „upření práva daňového subjektu klást svědkům otázky“, „nemožnost seznámit se s částí provedených důkazů“ nejsou dostatečně konkrétní, chybí jejich začlenění do daňového řízení, resp. hodnocení jejich závažnosti v něm z hlediska zákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí. V daném případě by nešlo o nevhodné nahrazování chybějící správní úvahy vlastní úvahou soudu, jak uvádí krajský soud.

Z odůvodnění rozsudku dle názoru stěžovatele plyne nesmyslný požadavek posoudit a vyhodnotit každou jednotlivou položku rozpočtu a vágní doporučení na použití znaleckého posudku.

Stěžovatel proto navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

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

Argumentace stěžovatele k otázce podstatných vad řízení a nerespektování závazného právního názoru zrušujícího rozsudku se vztahuje ke stížnímu důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné se nejdříve vyjádřit k otázce přípustnosti opakované kasační stížnosti v nyní projednávané věci. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Jak bylo již výše uvedeno, krajský soud v nyní projednávané věci rozhodoval znovu poté, kdy Nejvyšší správní soud z důvodu nepřezkoumatelnosti zrušil jeho předchozí rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že se kasační soud v předchozím řízení doposud věcně nevyslovil ke stížným námitkám stěžovatele, je kasační stížnost podaná proti rozsudku krajského soudu, jímž rozhodl znovu poté, kdy bylo jeho původní rozhodnutí zrušeno, přípustná.

Ze soudního spisu je zřejmé, že krajský soud poprvé o žalobě žalobce rozhodl dne 14. 12. 2007 rozsudkem č. j. 29 Ca 149/2005 - 52 tak, že rozhodnutí stěžovatele zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé jednak z důvodu, že se stěžovatel nezabýval

námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání týkajícími se porušení procesního práva, jednak z důvodu, že k dokazování žalobce předkládal důkazní návrhy a skutková tvrzení a stěžovatel byl povinen se s jednotlivými důkazními návrhy vypořádat. Nejvyšší správní soud na základě podané kasační stížnosti stěžovatele rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 17. 12. 2008, č. j. 5 Afs 59/2008 - 78 zrušil pro nepřezkoumatelnost. V odůvodnění Nejvyšší správní soud uvedl, že „pro přezkoumatelnost napadeného rozsudku je potřebné, aby krajský soud s ohledem na odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, rozhodnutí žalovaného, a žalobu žalobce, konkrétně uvedl, se kterými důkazními prostředky a jakými námitkami týkajícími se porušení procesního práva, se stěžovatel v rozhodnutí žalovaného nevypořádal.

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

Ve smyslu výše uvedeného závazného právního názoru byl krajský soud povinen konkrétně uvést, se kterými z žalobcem navržených důkazů se stěžovatel nevypořádal, stejně tak specifikovat odvolací námitky žalobce týkající se procesního pochybení, s nimiž se dle názoru krajského soudu stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal. Současně Nejvyšší správní soud, s ohledem na obecně vznesené žalobní námitky a pouhý obecný odkaz žalobce na obsah podaného odvolání, krajský soud zavázal, aby odůvodnil, proč přikročil k přezkumu napadeného rozhodnutí nad rámce dispoziční zásady.

Výše uvedeným požadavkům krajský soud nevyhověl a přezkoumal napadené rozhodnutí nad rámec v žalobě konkrétně vymezených žalobních bodů. Taktéž krajským soudem stěžovateli vytýkaná procesní pochybení nejsou konkretizována a nemají oporu ve správním spise.

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2009, č. j. 1 Azs 20/2009 - 68 (všechna citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz) „v případech, kdy soud zruší rozhodnutí správního orgánu, může být jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů tehdy, není-li z něj zřejmé, proč soud považuje rozhodnutí správního orgánu za nezákonné, resp. jaká konkrétní vada řízení před správním orgánem nastala. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je též rozsudek, v němž výtky soudu vůči správnímu orgánu nemají oporu ve správním spisu či v provedeném dokazování před soudem a správním orgánem.“

V rozsudku č. j. 7 Afs 216/2006 - 63 ze dne 14. 2. 2008 pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „je jinou vadou řízení před soudem s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu (žalobní bod), který nebyl žalobcem uplatněn. Tento nesprávný postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je jinak ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s. ř. s.), neboť jim odnímá

právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí.“

Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Z citovaného ustanovení (srov. i § 109 odst. 3 s. ř. s.) tedy vyplývá, že soudní řízení správní je striktně založeno na dispoziční zásadě. Tato zásada se promítá i do § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., který ukládá žalobci povinnost označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah napadení správního rozhodnutí a uvedení důvodů totiž znamená povinnost žalobce tvrdit, že správní rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu. Bez námítky může správní soud přihlídnout pouze k nicotnosti rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.) a dále k prekluzi práva (nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/2007).

Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě z absentujícího důvodu (žalobního bodu).

V projednávané věci krajský soud obsah žaloby zrekapituloval následovně :

„Pokud jde o důkazní prostředky a námitky týkající se porušení procesního práva, se kterými se žalovaný nevypořádal, jedná se o námitku žalobce spočívající ve tvrzení, že žalovaný se s argumentací uvedenou v odůvodnění odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí dostatečně nevypořádal, přičemž žalobce především poukazoval na položky rozpočtu, které správce daně považoval za technické zhodnocení, aniž by svůj závěr řádně zdůvodnil, navíc odmítnutí oprávněnosti jednotlivých položek rozpočtu bylo provedeno neoprávněně na základě nesprávného právního tvrzení o nedostatečné součinnosti žalobce a žalobce namítal, že byly opomíjeny (nehodnoceny či nesprávně hodnoceny) důkazy nabídnuté či předložené ve prospěch žalobce, včetně zjištění svědčících v jeho prospěch. Jedná se z části o konkretizaci původního žalobního bodu týkajícího se nevypořádání žalovaného s odvolací argumentací, resp. jde o upřesnění i dalších původně uplatněných bodů, jak byly shora vylíčeny.“

Z výše uvedeného je patrné, že žalobce v žalobě obecně namítal, že se stěžovatel nevypořádal s argumentací uvedenou v odůvodnění odvolání. Stejně pouze v obecné rovině žalobce uvedl, že v odvolání poukazoval na položky rozpočtu, které správce daně považoval za technické zhodnocení.

Krajský soud námitce žalobce přisvědčil a v odůvodnění rozsudku předmětnou námitku posoudil následovně: *„V odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí žalobce podrobně rozebíral jednotlivé položky jím předloženého rozpočtu, přičemž v rámci*

jednotlivých položek argumentoval jak skutkovými tvrzeními, tak výčtem důkazních prostředků, které potvrzují jeho verzi o oprávněnosti tvorby rezerv na opravy hmotného majetku. Žalobce se v odvolání domáhal, aby správní orgány provedly hodnocení jednotlivých důkazů, a to vzhledem k jednotlivým položkám rozpočtu, o nichž žalobce tvrdil, že se jedná o opravy pronajatého majetku. ...Jednalo se např. o poukazy na znalecký posudek, konkrétní části výpovědi svědků p. M., p. V. a p. H., p. B. Žalobce se podrobně skutkově zabýval položkami: opravou statiky objektu, opravou spodní části stavby, sádrokartonovými konstrukcemi, vodorovnými konstrukcemi, schodištěm, úpravou povrchu, úpravou vnitřního povrchu, úpravou vnějšího povrchu, výplněmi otvorů, opravou konstrukcí, ostatními konstrukcemi, lešením a stavebními výtahy, bouráním konstrukcí, demolicí, izolací proti vodě, tepelnou izolací, zdravotnickou instalací, ústředním vytápěním, tesařskými konstrukcemi, dřevostavbou, klempířskými konstrukcemi, krytinami, truhlářskými konstrukcemi, tvorovými prvky, podlahami z dlaždic a obklady, podlahovými krytinami, keramickými obklady, nátěry, malbami, elektromontážemi, montážemi ocelových konstrukcí. ... Potřebné závěry, které by reagovaly na nastíněné okruhy námitek však v odůvodnění napadeného rozhodnutí chybí, podstatná část odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného a opakuje či vychází ze závěrů zprávy o daňové kontrole, pouze menší část se zabývá (avšak jak je uvedeno, zcela nedostatečně) konkrétními příkladmo shora vyjmenovanými odvolacími námitkami, kterými se snažil žalobce (zcela či alespoň částečně) unést důkazní břemeno. Je tedy skutečností, že se žalovaný nevypořádal dostatečným způsobem s argumentací žalobce uvedenou v odůvodnění odvolání, kterou se domáhal, aby správní orgán postupem ve smyslu ust. § 2 odst. 3 daňového řádu vyhodnotil poukazované důkazní návrhy ve vztahu ke konkrétní argumentaci týkajících se položek rozpočtu.“

Krajský soud přestože výše uvedená žalobní námitka nebyla způsobila bližšímu přezkumu, namísto žalobce označil příkladným výčtem odvolací námitky, s nimiž se stěžovatel dle názoru soudu ve svém rozhodnutí opomenul zabývat a překročil tak rámec vymezený žalobními body.

Krajský soud dále stěžovateli vytkl, že tento nevedl důkazní řízení ohledně uznání aspoň části vytvořené rezervy za daňově účinný výdaj, přičemž vycházel pouze ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 50/2007 - 58 a uzavřel, že pokud jde o rezervy na opravy hmotného majetku, je třeba v důkazním řízení týkajícím se otázky způsobu a výše vytvořené rezervy zkoumat, zda a do jaké míry lze i částečně uznat konkrétní položky jako rezervy na opravy hmotného majetku.

Žalobou se však žalobce částečného uznání vytvořené rezervy výslovně nedomáhal, pouze v této souvislosti v žalobě namítal, že *nelze souhlasit s názorem, že by objasnění charakteru jednotlivých položek rozpočtu nebylo možné z důvodu nedostatku součinnosti ze strany žalobce. V rámci zjištění skutečného stavu v návaznosti na jednotlivé položky rozpočtu žalobce poskytl správci daně vždy potřebnou součinnost, veškeré lhůty byly z jeho strany zachovány a povinnosti stanovené správcem daně v průběhu daňového řízení plnil řádně a včas.* Tuto námitku pak žalobce rozvedl v reakci na výzvu soudu dne 31. 8. 2005 a upřesnil, *„že poskytl v průběhu kontroly v zájmu zjištění skutečného stavu a v návaznosti na jednotlivé položky rozpočtu vždy potřebnou součinnost, veškeré lhůty zachoval a povinnosti stanovené správcem daně v průběhu kontroly plnil řádně a včas... Za nesoučinnost žalobce se*

nedá považovat skutečnost, že žalobce nechtěl připustit, že některé uvažované práce měly charakter technického zhodnocení“.

Ani v případě této žalobní námitky nebylo ze strany žalobce řádně specifikováno, na které výzvy správce daně a jak reagoval, resp. které z předložených důkazů, jež žalobce k výzvám k prokázání svých tvrzení předložil, správce daně chybně hodnotil, případně opomněl hodnotit. Krajský soud k výše uvedené žalobní námitce v napadeném rozsudku nepřezkoumával, zda žalobce potřebnou součinnost poskytl, resp. neposuzoval, jakým způsobem žalobce na výzvy a sdělené pochybnosti správce daně žalobce reagoval, neboť shledal, že *„rovněž v tomto směru chybí v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného konkrétní argumentace vyplývající z konkrétně uplatněných námitek“.*

S tímto závěrem krajského soudu však nelze souhlasit.

Z odůvodnění žalobou zrušeného rozhodnutí vyplývá, že se stěžovatel reakcemi žalobce na výzvy k dokazování zabýval (na straně č. 7 stěžovatel hodnotí reakci žalobce na výzvu správce daně č. j. 37714/03/353930/1990 ze dne 7. 8. 2003, na straně č. 9 reakci na výzvu č. j. 6595/04/353930/1990 ze dne 3. 2. 2004). Stěžovatel se též zabýval a hodnotil průběh daňového řízení s ohledem ústní jednání konané dne 14. 11. 2003 (viz. protokol č. j. 53661/03/353930/1990), ústní jednání konané dne 15. 12. 2003 (viz. protokol č. j. 56872/03/353930/1990) a ústní jednání konané dne 27. 2. 2004 (viz. protokol č. j. 11606/04/353930/1990), přičemž i v rámci ústních jednání správce daně specifikoval pochybnosti o vytvořené rezervě a v této souvislosti žalobce vyzýval, aby tyto pochybnosti odstranil, což se však nestalo. Žalobce při prokazování oprávněnosti vytvořené rezervy zůstal pouze v rovině tvrzení.

Krajský soud shodně jako již ve zrušeném rozsudku č. j. 29 Ca 149/2005 - 22 stěžovateli vytkl, že *„se v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal se zcela zásadními námitkami procesního charakteru obecně příkladmo s prováděním důkazů bez účasti žalobce, s nemožností seznámit se s částí provedených důkazů, s upřením práva daňového subjektu klást svědkům otázky apod.“* Rovněž tyto závěry krajského soudu nejsou způsobilé bližšímu přezkoumání, neboť krajský soud ani v nyní napadeném rozsudku nespecifikoval, se kterými z důkazů nebyl žalobce seznámen, kterým výsledkům svědků nebyl přítomen. Nadto je z obsahu žaloby patrné, že žalobce porušení práva klást svědkům otázky výslovně nenamítal, stejně tak netvrdil, že ho stěžovatel s provedenými důkazy neseznámil, pouze v obecné rovině *„poukazoval na řadu procesních pochybení, ke kterým došlo při zjišťování skutečného stavu věci na místě samém.“*

Nekonkrétnost závěrů soudu způsobující jejich nepřezkoumatelnost přitom Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu již ve zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 59/2008 - 79 na č. l. 86, kde mimo jiné konstatoval, že *„z rozhodnutí žalovaného lze zjistit, že se stěžovatel k odvolacím námitkám týkajícím se procesních pochybení správce daně vyjadřoval“.*

Krajský soud přisvědčil též námitce žalobce, dle které *„správce daně chyboval v měřeních i výpočtech“.* Shodně i v tomto případě, ačkoli žaloba nekonkretizovala, jak a proč správce daně při výpočtech pochybil, krajský soud sám namísto žalobce odkázal na

obdobné odvolací námitky a uzavřel, že se „žalovaný uvedenou problematikou zabýval rovněž nedostatečně, když pouze obecně konstatoval, že rozdíly v plochách jednotlivých podlaží, na které bylo poukazováno v odvolání, vyplývají z toho, že jednou je plochou myšlena podlahová plocha, podruhé zastavěná plocha, které se logicky liší. Rovněž toto odůvodnění není dostatečně konkrétní a přezkoumatelné, ani nereaguje na celou odvolací námitku týkající se uvedené problematiky“. I v této části soudního přezkumu krajský soud překročil jeho rámec vymezený žalobními body.

Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené uzavírá, že rozhodnutí krajského soudu je stíženou jinou vadou s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť krajský soud přikročil k přezkumu napadeného rozhodnutí nad rámec řádně uplatněných žalobních bodů.

Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel v kasační stížnosti namítá též nesprávné právní posouzení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když brojí proti závěru soudu, dle kterého bylo povinností správce daně vést řízení ohledně uznání aspoň části vytvořené rezervy za daňově účinný výdaj a porušení této povinnosti posoudil jako vadu, jež může mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Stěžovatel zastává názor, že při posuzování daňové účinnosti tvorby rezervy na opravy hmotného majetku postačí nesplnění i jen jedné z podmínek dle tohoto zákona a celá neprokázaná část rezervy bude posouzena jako daňově neúčinná. Konkrétní tvorbu rezervy lze uznat za daňový náklad pouze tehdy, jsou-li splněny všechny podmínky zákona o rezervách. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.

Dle stěžovatele je absurdní vyžadovat iniciativu ze strany správce daně ve směru doplnění, resp. rozboru jednotlivých položek rozpočtu, dokonce obstaráním si znaleckého posudku za účelem stanovení nějakého podílu oprav a technického zhodnocení. Zdůrazňuje, že sám žalobce trval na tom, že celá téměř pětimilionová částka bude určena pouze na opravy objektu, není zde formulován požadavek, aby stěžovatel odůvodnil, z jakých důvodů by měly některé práce charakter technického zhodnocení, a jiné charakter prací udržovacích.

I této stížní námitce stěžovatele je třeba přisvědčit. Na tomto místě Nejvyšší správní soud uvádí, že ani konstatovaná existence kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nevylučuje vyjádřit se věcně k tvrzeným důvodům dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Krajský soud v napadeném rozsudku, dospěl k závěru, že správce daně byl povinen vést důkazní řízení ohledně částečného unesení důkazního břemene žalobcem. Současně zdůraznil složitost, rozsah a odbornost dané problematiky a z této dovodil, že „je otázkou do jaké míry lze posouzení oprávněnosti tvorby rezervy učinit např. bez odborného znaleckého posudku, který by rozebral jednotlivé položky žalobcem tvrzené jako opravy“. Tento závěr učinil krajský soud odkazem na rozsudek č. j. 9 Afs 50/2007 - 58, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, „že unese-li daňový subjekt důkazní břemeno jen zčásti, pak je podle názoru Nejvyššího správního soudu nutno tyto skutečnosti bezpochyby zohlednit s tím, že ze zbývajících toliko tvrzených (nikoli prokázaných) skutečností se již nevychází.“ Současně Nejvyšší správní soud zdůraznil, že u každé rezervy na opravu hmotného majetku je nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání.

S ohledem na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách je daňový subjekt povinen rovněž prokazovat, že předpokládané práce nemají charakter technického zhodnocení, ale že se prokazatelně jedná o opravy, což je základní předpoklad či podmínka (*condicio sine qua non*) pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. Daňový subjekt je povinen prokázat stav opotřebovanosti i technický stav nemovitosti, stejně tak potřebu opravy na nemovitosti provést.

Částečné uznání vytvořené rezervy předpokládá, že daňový subjekt unese ohledně této části vytvořené rezervy důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku v tomto směru zdůraznil, že se z neprokázaných skutečností nevychází. Citovaný závěr však nelze zobecnit a vztáhnout i na ty případy, kdy daňový subjekt v průběhu daňového řízení zůstane pouze v rovině tvrzení, a není schopen prokázat všechny skutečnosti potřebné pro uznání oprávněnosti vytvořené rezervy (potřebu oprav, stav opotřebování nemovitosti, atd). Nelze správci daně obecně stanovit povinnost, aby vždy, a to i bez potřebné součinnosti s daňovým subjektem, sám rozebíral jednotlivé položky rozpočtu, či z vlastní iniciativy obstarával znalecké posudky za účelem stanovení podílu oprav a technického zhodnocení.

Pokud krajský soud převzal výše uvedený závěr z rozsudku Nejvyššího správního soudu a pouze na základě podobnosti skutkových okolností (v obou případech jde o staré budovy a daňový subjekt předložil rozpočet nákladů), bez toho, aniž by bylo najisto postaveno, zda žalobce důkazní břemeno z části unesl, zda a v jakém rozsahu potřebnou součinnost poskytl, uzavřel, že stěžovatel pochybil, pokud nevedl důkazní řízení ohledně uznatelnosti části rezervy, nelze s ním souhlasit. Tento závěr by bylo možné učinit pouze v případě, pokud by bylo zřejmé, že se žalobci podařilo alespoň část rezervy prokázat způsobilými důkazními prostředky. V odkazované věci sp. zn. 9 Afs 50/2007 se daňovému subjektu v rámci daňové kontroly podařilo opodstatněnost tvorby rezervy částečně prokázat a proto správce daně v rámci autoremedury část vytvořené rezervy uznal jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Důvodem pro neuznání žalobcem vytvořené rezervy v nyní projednávané věci, jak je patrné z odůvodnění zrušeného rozhodnutí, byla absence jednoznačného smluvního závazku k provedení veškerých stavebních úprav plánovaných v rozpočtu a dále pak skutečnost, že z předložených dokladů nebylo možné bez součinnosti žalobce s jistotou prohlásit, zda a do jaké míry souvisí či nesouvisí rovněž se zásadní změnou vnitřní dispozice a účelu užívání předmětné sýpky, resp. s technickým zhodnocením hmotného majetku.

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

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. června 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu