



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobců: a) K. V., b) J. V., oba zastoupeni JUDr. Jiřím Miketou, advokátem se sídlem Jaklovecká 1249/18, Ostrava – Slezská Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 10. 2013, č. j. 22 Af 186/2011 – 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 17. 10. 2013, č. j. 22 Af 186/2011 - 45, zamítl Krajský soud v Ostravě žalobu podanou žalobci (dále jen „stěžovatelé“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 25. 11. 2011, č. j. 5145/11-1102-800630 a č. j. 5146/11-1102-800630, kterými byla zamítnuta jejich odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 9. 5. 2011, č. j. 167152/11/384913806381 a č. j. 167171/11/384913806381, jimiž byly stěžovatelům doměřeny daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že nesdílí názor stěžovatelů, že ust. § 7 odst. 7 zákona č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), je nutno vykládat tak, že rozhodující je záměr poplatníka, který nesmí spočívat v tom, že by chtěl rezervu vytvářet pouze na jedno zdaňovací období. Podle krajského soudu je naopak podstatný faktický stav, tj. v kolika zdaňovacích obdobích skutečně tvořil poplatník rezervy. Proces tvorby rezerv ve smyslu ust. § 3 odst. 3 věty první zákona o rezervách nezahrnuje pouze prosté vytvoření rezervy,

ale současně také její uplatnění v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž byla tvořena, přičemž zdaňovacím obdobím pro účely zákona o rezervách se ve smyslu § 3 odst. 3 věty čtvrté zákona o rezervách míní u fyzických osob kalendářní rok. Stěžovatelé obě tyto zákonné podmínky tvorby rezerv splnili pouze za zdaňovací období roku 2007, což je nesporná skutečnost. Takový postup je však v rozporu s ust. § 7 odst. 7 zákona o rezervách. Finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí vymezilo dva důvody, pro které nelze stěžovatelům tvorbu rezerv za zdaňovací období roku 2007 uznat, a to jednak tvorbu rezervy pouze po dobu jednoho zdaňovacího období a jednak neprokazatelnost tvorby rezervy podle předložených dokladů. Jde tedy o dva důvody, pro které byla stěžovatelům doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2007, přičemž každý z těchto důvodů by stačil pro závěr, že výdaj uvedený v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2007 nemá charakter rezervy. Tím, že stěžovatelé tvořili rezervu pouze v jednom zdaňovacím období, nedostali se vůbec do režimu zákona o rezervách a uplatnění částky 350.000 Kč ve výdajích za zdaňovací období roku 2007 bylo nedůvodným snížením základu daně. V rámci nápravy tohoto nezákonného stavu, který podaným daňovým přiznáním vznikl, nebylo proto možno postupovat podle zákona o rezervách, když uvedený výdaj podle platné právní úpravy rezervu vůbec nepředstavoval. Zákon o rezervách postup v obdobném případě ani neřeší, takže k nápravě mohlo dojít za použití právního nástroje upraveného v zákoně č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a tím je dodatečné daňové přiznání podle ust. § 41 odst. 1 citovaného zákona. Krajský soud neshledal důvodným ani další žalobní bod, v němž stěžovatelé zpochybňovali správnost vyhodnocení důkazu – rozpočtu výdajů na opravy. Finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí tento důkazní prostředek podle názoru krajského soudu vyhodnotilo velmi podrobně (str. 6 a 7 napadeného rozhodnutí), a to i ve vzájemné souvislosti s dalšími listinami předloženými stěžovateli. Finanční ředitelství své závěry vystavělo především na jeho rozporu s plánem tvorby rezerv a s plánovanými opravami. Vyhodnocení a závěry finančního ředitelství jsou podle krajského soudu logické, přezkoumatelné a dostačující. Současně krajský soud zdůraznil, že z pohledu právní úpravy obsažené zejména v ust. § 3 zákona o rezervách je zásadním podkladem plán tvorby rezerv, kdežto rozpočet je podklad doplňkový, a je proto nezbytné, aby obsahově navazoval na plán tvorby rezerv, což se v daném případě nestalo. Žalobní námitka, že listinné důkazy měly být vyhodnoceny pomocí jiných důkazů, nikoliv úvah správního orgánu, je zcela nepřipadná, jednak proto, že nevěrohodnost rozpočtu byla zdůvodněna právě obsahem jiných listinných důkazů, a jednak proto, že úvaha správního orgánu je ve smyslu ust. § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jedním ze základních zákonných požadavků na obsah odůvodnění správního rozhodnutí. Ani žalobní bod, v němž stěžovatelé brojili proti tomu, že správní orgány v souvislosti s prokazováním tvorby rezerv vyžadovali plnění povinností, které zákon neukládá, není důvodný. Povinnost prokazatelnosti tvorby rezerv je upravena v ust. § 3 odst. 1 až 3 zákona o rezervách a vyplývá zcela jednoznačně také z ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Právní úprava sice neuvádí konkrétní formy prokazatelnosti tvorby rezerv, nicméně výslovně odkazuje na zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a na daňovou evidenci. Stěžovatelé mohli prokazovat tvorbu rezerv i jinými důkazními prostředky, než těmi, které byly v průběhu daňové kontroly předloženy. Ty, které byly předloženy, byly vyhodnoceny způsobem vyjádřeným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, který krajský soud akceptoval. Pokud dále stěžovatelé namítali, že nelze nutit

pokračování

podnikatele, aby nemohl upustit od tvorby rezervy, s tímto krajský soud v obecné rovině vyjádřil souhlas, ale poukázal na ust. § 4 odst. 1 zákona o rezervách s tím, takto lze postupovat pouze tehdy, pokud se poplatník nachází v režimu zákona o rezervách, což se v dané věci nestalo. Stěžovatelé tím, že tvořili rezervu pouze po dobu jednoho zdaňovacího období, nemohli po ukončení její tvorby postupovat podle žádného z ustanovení zákona o tvorbě rezerv, a proto by také bylo správným řešením podání dodatečného daňového přiznání, jak uvedly správní orgány obou stupňů a jak dovodil také krajský soud. Aplikace ust. § 7 odst. 5 zákona o rezervách nebyla u stěžovatelů možná, neboť situace předvídaná tímto ustanovením u nich nikdy nenastala. Postup podle tohoto ustanovení se vztahuje pouze na případy rezerv již vytvořených (v jejich celkovém rozsahu), ale nečerpaných nebo na časový sled tvorby rezervy a zahájení opravy.

Proti tomuto rozsudku podali stěžovatelé v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítali, že názor krajského soudu, že na jejich počínání se vůbec nevztahuje zákon o rezervách, je nesprávný. Stěžovatelé jsou naopak přesvědčeni, že i za situace, kdy je rezerva vytvářena pouze v jednom zdaňovacím období, avšak (samozřejmě se splněním dalších podmínek) původním záměrem poplatníka bylo vytváření rezervy po delší časové období, je třeba na tuto činnost zákon o rezervách aplikovat. Pokud poplatník začne vytvářet rezervu v určitém zdaňovacím období a má přitom vůli činit tak i v následujících zdaňovacích obdobích a následně ji použít při zákonem předvídaném nákladu, účtuje o této rezervě vytvořené v prvním zdaňovacím období řádně. Odpadne-li následně důvod, pro který byla tvorba rezervy legitimně zahájena, je nutné postupovat podle zákona o rezervách, nikoli mimo jeho rámec. Je nepřípustné, aby zákonem předvídané a dovolené jednání se následně stalo jednáním nedovoleným, ohledně něhož je třeba činit nápravu, a na které se dokonce nebude vztahovat zákon, v souladu s jehož ustanoveními byla tvorba rezervy řádně zahájena. Nemůže platit teze, že činnost, která je prováděna v intencích konkrétní právní normy, bude z působnosti této právní normy vyňata jen proto, že se v této činnosti nepokračuje. Stěžovatelé vytvořili plán rezerv, měli k dispozici rozpočet, na jehož základě byla výše rezerv určena, a podle toho v daném zdaňovacím období postupovali. Jestliže po skončení tohoto zdaňovacího období jim objektivní okolnosti znemožnily pokračovat v této činnosti, nemůže se stát jejich počínání zpětně nezákonným. Stěžovatelé proto vyjádřili nesouhlas s tím, že vzniklý stav, kdy rezerva byla v důsledku legislativní změny vytvářena pouze jedno zdaňovací období, měli řešit podáním dodatečného daňového přiznání. Je-li legitimně vytvářena rezerva a poté se zjistí, že v její tvorbě se nebude pokračovat, je třeba postupovat analogicky v souladu s ust. § 4 odst. 1, resp. odst. 4 a § 7 odst. 5 zákona o rezervách. Podání dodatečného přiznání by bylo namíste pouze tehdy, pokud by se zjistilo, že vůbec nebyly podmínky pro zahájení tvorby rezervy (§ 7 odst. 1 až 3 zákona o rezervách). Stěžovatelé dále namítali, že napadený rozsudek postrádá srozumitelné a dostatečné odůvodnění vysvětlení toho, zda byl jejich postup od začátku mimo rámec zákona o rezervách, anebo zda má krajský soud za to, že se jejich činnost řídila tímto zákonem a přestala se řídit poté, co nebyla tvorba rezerv prováděna i v dalším zdaňovacím období. Krajský soud se nevypořádal řádně ani s tvrzením stěžovatelů, že je nutno aplikovat závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 Afs 1/2010 - 59. Odkaz na to, že zákon o rezervách je jednoznačný, je naprosto nepřesvědčivý, když právě absence ustanovení o tom, jak má poplatník postupovat, když v průběhu vytváření rezervy se její další vytváření stane nemožným nebo nechtěným, v něm

zcela absentuje. Stěžovatelé se rozhodli rozpustit rezervu v roce, kdy zjistili, že dále vytvářena nebude. Tento zvolený postup není protiprávní a je logický. Zákon o rezervách přikazuje rozpustit již vytvořenou rezervu v období následujícím po marném uplynutí období, kdy měla být použita (§7 odst. 5), a stanoví, že zůstatek rezerv na konci období se převádí do následujícího období (§ 4 odst. 4). Z těchto postulátů vycházeli stěžovatelé, když měli za to, že se část rezervy zjištěná na konci období převedla do následujícího. V něm zjistili nemožnost další tvorby, a proto ji zrušili. Závěr krajského soudu o nemožnosti dvojího výkladu zákona a z toho plynoucí možnosti aplikace zmíněné judikatury je zcela nepřesvědčivý. Krajský soud dále vůbec nereagoval na námitky, že napadené správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Naopak podrobil kritice stěžovateli nevyslovený ale krajským soudem jim připisovaný názor, že popírají možnost správní úvahy. Stejně tak krajský soud nereagoval na právní argumentaci ohledně nedostatečnosti zákonné úpravy, když vše shrnul pod jediný závěr, že počínání stěžovatelů bylo mimo rámec zákona o rezervách přesto, že žaloba obsahovala podrobnou argumentaci, jak je třeba tento zákon interpretovat. V podstatě tak na žalobní námitky, které byly zcela konkrétní a relevantní, reagoval zcela obecným způsobem. Na námitku, že správní orgány nesprávně hodnotily důkazy, pouze vyjádřil své přesvědčení, že je hodnotily správně. Na dostatečně určité tvrzení o tom, že stěžovatelé postupovali v souladu se zákonem, v podstatě jedinou větou uzavřel, že na tento případ se zákon o rezervách vůbec nevztahuje. Napadený rozsudek je tak v rozporu s ustálenou judikaturou, která upravuje obsah rozhodnutí soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44). Stěžovatelé rovněž namítali, že krajský soud měl napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušit pro nepřezkoumatelnost. Krajský soud však dospěl k opačnému závěru a v této souvislosti uvedl, že finanční ředitelství své závěry odůvodnilo dostatečně, aniž by reagoval dostatečně určitě na konkrétní žalobní námitky. Finanční ředitelství tvrdilo, že je nutné při vzniku každé rezervy pořídit a) dokument zdůvodňující nutnost tvorby rezervy, b) způsob výpočtu její výše a c) způsob jejího používání. Podle stěžovatelů však tento závěr finančního ředitelství nemá oporu v zákoně, protože pro zahájení tvorby rezerv nepožaduje pořízení konkrétní dokumentace, nýbrž pouze je zapotřebí, aby byly splněny podmínky uvedené v ust. § 3 odst. 3 zákona o rezervách. Dokumenty, o jejichž nezbytnosti správní orgán nepochybuje, jsou ve skutečnosti dokumenty, které vytvořeny být nemusí. K tomu krajský soud uvedl, že stěžovatelé nepředložili ani jiné věrohodné důkazy. To však není pravda, neboť předložili dokumenty, které však finanční ředitelství považovalo za nevěrohodné, aniž vysvětlilo, jak k tomuto závěru dospělo. Správní orgán je povinen srozumitelně odůvodnit, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. V tomto případě měl uvést, které listiny si vzájemně odporují, jakými úvahami se při jejich hodnocení řídil a stručně, ale srozumitelně vysvětlit, které okolnosti má za prokázané a které nikoli. Z uvedených důvodů stěžovatelé navrhli, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že setrvává na svém stanovisku, že ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob bylo postupováno v souladu s platnou a účinnou právní úpravou, přičemž odkázalo na obsah správního spisu a vyjádření k žalobě. Stěžovatelé neprokázali oprávněnost tvorby rezerv podle zákona o rezervách, neboť rezervu vytvářeli pouze ve zdaňovacím období roku 2007, což je v rozporu s ust. § 7 odst. 7 zákona o rezervách. Stěžovatelé rovněž neprokázali odůvodněnost a výši tvorby rezervy podle ust. § 3 citovaného zákona, což je další

pokračování

podmínkou pro to, aby mohla být rezerva uznána jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Tvrzení stěžovatelů, že měli v plánu rezervu vytvářet po tři zdaňovací období, nemá na posouzení oprávněnosti tvorby rezervy žádný vliv, neboť v zákoně o rezervách je jednoznačně stanoveno, že rezerva musí být vytvářena po dobu delší než je jedno zdaňovací období, nikoliv že stačí takový úmysl daňového subjektu. Pokud tedy stěžovatelé v následujícím zdaňovacím období zhodnotili svou ekonomickou situaci a rozhodli se, že již rezervu vytvářet nebudou, byli povinni podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2007. Postup stěžovatelů, kteří rezervu vytvořenou ve zdaňovacím období roku 2007 „rozpustili“ v daňovém přiznání za rok 2009, nemá oporu v zákoně. Nelze se ztotožnit s tvrzením stěžovatelů, že mohli postupovat analogicky v souladu s ust. § 4 odst. 1 a 4 a ust. § 7 odst. 5 zákona o rezervách. Tento postup je možný v případě, že dojde k ukončení tvorby legitimně vytvářené rezervy. Stěžovatelé však oprávněnost tvorby rezervy neprokázali. Nelze ji tedy označit za legitimně vytvářenou, a tedy ani na ni aplikovat postup podle citovaných ustanovení. Odvolací finanční ředitelství rovněž vyjádřilo nesouhlas s námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud se v odůvodnění rozsudku řádně zabýval všemi žalobními námitkami, u každé z nich dostatečně konkrétně uvedl, proč ji považuje za nedůvodnou. Řádně odůvodnil svou úvahu, že nebylo možno postupovat podle zákona o rezervách, neboť chování stěžovatelů nenaplnilo podmínky stanovené tímto zákonem. Krajský soud rovněž jednoznačně uvedl, z jakého důvodu považuje vyhodnocení důkazů odvolacím orgánem za dostatečné a proč stěžovatelé neprokázali oprávněnost tvorby rezervy. Stejně tak za nedůvodnou označilo odvolací finanční ředitelství stížní námitku, která se týkala nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání. Stěžovatelé uváděli, že odvolací orgán dostatečně neodůvodnil, proč dokumenty, které mu předložili, považoval za nevěrohodné. Jak konstatoval i krajský soud v napadeném rozsudku, odvolací orgán na str. 6 a 7 rozhodnutí podrobně rozvedl, proč považuje tu kterou listinu za nevěrohodnou. V rozhodnutí je jednoznačně uvedeno, že listina s názvem „Rozpočet výdajů na opravy MAN SPZ 4 TO 8572 dle § 7 ZR pro zjištění základu daně z příjmů“ předložená správci daně dne 29. 11. 2010 je v rozporu s plánem tvorby, který stěžovatelé předložili dne 1. 11. 2010, a v čem tento rozpor odvolací orgán spatřuje. Rozhodnutí odvolacího orgánu je podle názoru odvolacího finančního ředitelství dostatečně odůvodněné, a tedy plně přezkoumatelné. Z výše uvedených důvodů proto navrholo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnili stěžovatelé v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Klíčovou právní otázkou je v dané věci, zda postup stěžovatelů byl v souladu se zákonem o rezervách nebo zda se v případě uplatnění částky 350.000 Kč ve výdajích za zdaňovací období roku 2007 jednalo o neoprávněné snížení základu daně.

Podle ust. § 7 odst. 4 zákona o rezervách se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na

opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy.

Podle ust. § 7 odst. 7 zákona o rezervách nesmí být rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku tvořena pouze jedno zdaňovací období.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že v průběhu daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 stěžovatelé dne 1. 11. 2010 předložili listinu „plánované opravy MAN 8.224 4T0 8572“, kde jsou uvedeny ve třech bodech specifikace generální opravy vozidla, přičemž u každého z prvních dvou bodů je uvedena položka 150.000 Kč a u třetího bodu 200.000 Kč. Dále předložili „plán rezervy na opravy hmotného majetku (MAN ve druhé odpisové skupině max. 3 roky)“, časově vymezený roky 2007 až 2010, přičemž částka 350.000 Kč je uvedena pouze pro rok 2007, v dalších letech jsou to částky 0 Kč a rezerva celkem je uvedena u každého zdaňovacího období ve výši 350.000 Kč. U roku 2009 je poznámka rozpuštění rezervy. Dále je ručně dopsána poznámka „generální oprava vozidla (viz plán) 500.000 Kč.“ Následně dne 29. 11. 2010 stěžovatelé správci daně předložili listinu „rozpočet výdajů na opravy MAN SPZ 4T0 8572 dle § 7 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů“, která v osmi bodech obsahuje popis generální opravy jednotlivých částí vozidla s celkovým vyčíslením nákladů ve výši 1.050.000 Kč a s rozpočtem na tři zdaňovací období 2007 až 2009 po 350.000 Kč.

Pro posouzení dané věci je podstatná listina nazvaná „plán rezervy na opravy hmotného majetku (MAN ve druhé odpisové skupině max. 3 roky)“. Jak sami stěžovatelé uvedli v doplnění žaloby, tato listina byla jediným písemným dokladem o tvorbě rezervy, který byl od počátku založen v účetnictví a byl spolu s ním předložen správci daně ke kontrole. Obsah této listiny je však v rozporu s tvrzením stěžovatelů, že jejich původním záměrem bylo vytváření rezervy po delší časové období. Tato listina naopak jednoznačně prokazuje, že stěžovatelé chtěli vytvořit rezervu na opravu hmotného majetku (nákladního vozidla MAN) v celkové výši pouze 350.000 Kč s tím, že tvorba předmětné rezervy by nebyla rozložena rovnoměrně do tří po sobě jdoucích zdaňovacích období, ale pouze do jednoho (rok 2007). Přesně podle tohoto plánu stěžovatelé také fakticky postupovali, když částku 350.000 Kč zahrnuli do výdajů pouze ve zdaňovacím období roku 2007 a v dalších zdaňovacích obdobích již žádnou rezervu nevytvářeli. Ani další dvě stěžovateli předložené listiny neprokazují, že by skutečnost byla odlišná. Postup zvolený stěžovateli tak neodpovídá ust. § 7 odst. 7 zákona o rezervách, z něhož mimo jakoukoliv pochybnost vyplývá, že jedním ze základních předpokladů pro to, aby se jednalo o výdaj podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, je tvorba rezervy v delším časovém horizontu než je jeden rok. Proto závěr krajského soudu, stejně jako finančních orgánů, že se v daném případě nejednalo o tvorbu rezervy, ale o neoprávněné snížení základu daně, je věcně správný.

V souvislosti s výše uvedenou stížní námitkou stěžovatelé namítali také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, která podle nich

pokračování

spočívala v tom, že krajský soud se řádně nezabýval všemi jejich argumenty obsaženými v žalobě.

Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25), s tímto stížním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy věc bude správními soudy pravomocně rozhodnuta, což není v zájmu ani účastníků řízení, protože jako nositelé veřejných subjektivních práv je jejich základním právem, aby věc byla projednána bez zbytečných průtahů (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), resp. v přiměřené lhůtě (čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení. Přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmatically. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých námitek dílčích a souvisejících.

Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud se zabýval stěžejní námitkou stěžovatelů, a to že jejich postup byl v souladu se zákonem o rezervách. Lze sice souhlasit se stěžovateli, že právní posouzení některých žalobních námitek obsažené v odůvodnění napadeného rozsudku je v poměru k jeho konstatační části relativně stručné a strohé, ale Nejvyšší správní soud se zřetelem na shora uvedené dospěl k závěru, že absence výslovného posouzení dílčích žalobních námitek, které souvisely s námitkou stěžejní, za situace, kdy krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že postup stěžovatelů byl v rozporu se zákonem o rezervách, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů. Tato námitka stěžovatelů je proto nedůvodná.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelé v řízení úspěch neměli a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 25. června 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu