

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: TEDOM a.s.,** se sídlem Výčapy 195, okres Třebíč, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2009, č. j. 6655/09-1200-700523, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2010, č. j. 29 Ca 117/2009 – 70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud pro vady řízení zrušil jeho rozhodnutí ze dne 16. 4. 2009, č. j. 6655/09-1200-700523. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 9. 2008, č. j. 110161/08/330911/3025, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 875 750 Kč.

Krajský soud shledal důvodnou námitku žalobkyně, že se stěžovatel řádně nevypořádal se všemi jí vznesenými námitkami v odvolání. Z tohoto důvodu rozhodnutí stěžovatele zrušil pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), tj. pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Konkrétně se jednalo o námitku, že žalobkyně měla v účetnictví provést opravný zápis, kterým navýšila vstupní cenu jednoho z předmětů souboru movitých věcí. Místo toho, aby práce na předmětu zaúčtovala jako technické zhodnocení, zaúčtovala je původně jako pouhou opravu. Opravný účetní doklad, vyjádření dodavatele, který měl doložit, že se v daném případě jednalo nikoli o opravu předmětu, ale o jeho technické zhodnocení, a aktualizovaný přehled souboru movitých věcí přiložila k odvolání. Na základě toho žalobkyně uvedla, že má za to, že i jedna ze samostatných položek souboru splňuje definici hmotného majetku a rezervu na její opravu lze považovat za daňový náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Podle krajského soudu však stěžovatel na tuto námitku ve svém rozhodnutí ze dne 16. 4. 2009, č. j. 6655/09-1200-700523, řádně nereagoval, ačkoli byl podle § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), a rovněž podle relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu povinen ji řádně v odůvodnění rozhodnutí vypořádat. K této námitce se dle krajského soudu stěžovatel vyjádřil pouze v rámci vyjádření k žalobě. Ve zbylé části odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud z důvodu ekonomie řízení vypořádal ostatní námitky žalobkyně, které shledal nedůvodnými.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by se v daném případě jednalo o vadu řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí o odvolání žalobkyně pro nevypořádání uplatněné odvolací námitky. Odkazuje na str. 4 a násl. svého rozhodnutí, které obsahují k výše uvedené námitce žalobkyně zhodnocení skutkového stavu i jeho právní posouzení. Na str. 4 stěžovatel uvedl, na základě čeho nebylo akceptováno zpětné posouzení prací jako technického zhodnocení, ale jako opravy – stěžovatel tak na základě zjištěného skutkového stavu v souladu s prvotním tvrzením samotné žalobkyně setrval na právním názoru správce daně prvního stupně. Má za to, že v daném případě byly naplněny zákonné požadavky na obsah jeho rozhodnutí. Uznává, že by jeho rozhodnutí bylo přehlednější, kdyby závěry k rozhodné otázce explicitně zopakoval jako důvod odmítnutí námitky žalobkyně, nikoli již v rámci hodnocení skutkového stavu věci. Takové pochybení však nelze považovat za natolik závažnou vadu řízení, pro niž by bylo nutno jeho rozhodnutí zrušit. Podstatné totiž je, že z rozhodnutí je jednoznačně patrné, jak stěžovatel předmětnou námitku posoudil. Navíc má stěžovatel za to, že další zkoumání dané otázky je pro meritum věci irelevantní – uplatněná námitka nemohla pro jednoznačný skutkový stav a

nesplnění zákonných podmínek ze strany žalobkyně ovlivnit rozhodnutí správce daně ve prospěch odvolatele vzhledem k předmětu sporu. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podstatou nyní projednávaného případu je, zda krajský soud dospěl ke správnému závěru, že se stěžovatel řádně s výše uvedenou námitkou žalobkyně uplatněnou v odvolání nevypořádal, čímž způsobil nepřezkoumatelnost svého rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Podle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.* Podle odstavce třetího téhož ustanovení *rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon.*

Ustanovení § 50 odst. 7 téhož zákona stanoví, že *rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.*

Z výše uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků jednoznačně vyplývá, že v případě rozhodování o odvolání účastníka daňového řízení je nezbytné, aby se odvolací orgán v odůvodnění svého rozhodnutí řádně vypořádal se všemi námitkami účastníkem řízení uplatněnými v rámci jeho odvolání. Jak správně odkázal krajský soud, v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, publikovaném pod č. 1566/2008 Sb. NSS, byl vysloven závěr, že odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé zákona o správě daní a poplatků, a přihlédnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny. Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu, jak stanoví § 50 odst. 7 citovaného zákona. V rozsudku ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 – 71, dostupném na www.nssoud.cz, bylo uvedeno, že nevypořádá-li se správní orgán v souladu s § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků v rozhodnutí o odvolání se všemi odvolacími námitkami, zatíží tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Tuto vadu nelze zhojit vyvrácením odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě, příp. v kasační stížnosti. Aby bylo možno jakékoli rozhodnutí

považovat za přezkoumatelné, musí být z rozhodnutí patrné, na základě čeho bylo rozhodnuto, a musí být vysvětleno, z jakých důvodů jsou námitky účastníka řízení shledány nedůvodnými. Zároveň má zdejší soud za to, že dalším požadavkem přezkoumatelného rozhodnutí je také jeho přesvědčivost, kterou zaručuje kvalita odůvodnění rozhodnutí. Krajský soud rovněž správně uvedl, že z přezkoumatelného rozhodnutí musí být dále zřejmé, podle které právní normy správní orgán rozhodoval a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Není-li z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, proč správní orgán nepovažoval za důvodnou právní či skutkovou argumentaci účastníka řízení uplatněnou v odvolání a proč jeho námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno takové rozhodnutí správního orgánu pokládat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Ve světle právě předestřeného tedy Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení rozhodnutí stěžovatele a dospěl k tomu, že lze přisvědčit závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele v souvislosti s vypořádáním, resp. nevypořádáním námitky žalobkyně. Zdejší soud má za to, že odkaz stěžovatele na str. 4 jeho rozhodnutí, z něhož má podle něj být zcela patrno, že se námitkou žalobkyně řádně zabýval, nelze za odůvodnění ve výše uvedeném smyslu považovat. Se stěžovatelem lze souhlasit pouze v tom, že skutečnost, na kterém místě rozhodnutí se odpověď na uplatněnou námitku nachází, je zcela irelevantní. Pokud by stěžovatel námitku žalobkyně nevypořádal v souvislosti s jejím uvedením v určité části rozhodnutí, nicméně by se jejím vypořádáním vyčerpávajícím způsobem zabýval v jiné části rozhodnutí, nebyl by takový postup shledán vadným. Na rozdíl od stěžovatele má však Nejvyšší správní soud za to, že k takové situaci v daném případě nedošlo.

Z obsahu námitky žalobkyně uplatněné v odvolání je patrno, že již v průběhu daňové kontroly upozornila na skutečnost nesprávného posouzení fakturované částky od dodavatele Poláček Martin KOM PLUS, kterou zaúčtovala na účet jako opravu, ačkoli se jednalo o technické zhodnocení. Správce daně však konstatoval, že se jedná o práce, které opravný charakter splňují, a tvrzení žalobkyně neuznal. Proto si žalobkyně vyžádala od zmiňovaného dodavatele podrobnější vyjádření o charakteru vykonaných prací, které jako přílohu k odvolání přiložila. Na základě tohoto vyjádření rovněž provedla v účetnictví roku 2003 opravný účetní zápis, kterým navýšila vstupní cenu jednoho z předmětu souboru movitých věcí. V námitce v souvislosti s tím uvedla, že i kdyby nebyly akceptovány důkazní prostředky k doložení vzniku souboru movitých věcí podle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, je zřejmé, že i jedna ze samostatných položek souboru splňuje definici hmotného majetku podle § 26 téhož zákona a rezervu na její opravu je možno považovat za daňový náklad podle § 24 odst. 2 písm. i) citovaného zákona.

Stěžovatel má za to, že se k danému řádně vyjádřil, když se na straně čtvrté jeho rozhodnutí fakturou za předmětné práce a charakterem těchto prací zabýval. Nejvyšší správní soud však zjistil, že v textu odůvodnění jeho rozhodnutí nebyl obsah námitky podpořené přiloženými důkazy patřičně zohledněn. Z obsahu správního spisu je naopak patrno, že stěžovatel zcela doslovně přejal závěr správce daně uvedený ve zprávě o daňové kontrole (str. 9 Zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 22. 8. 2008, č. j. 103018/08/330931/6294), a to, že předmětnou fakturu nelze osvědčit jako důkaz o tom, že na dvoukomorové peci Degussa bylo v roce 2003 provedeno technické zhodnocení, které mělo zvýšit vstupní cenu tohoto majetku, aby splňovala kritéria pro hmotný majetek uvedená v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Na uvedená tvrzení žalobkyně a především jí navržené důkazy však v dané části rozhodnutí, a ani v žádné jiné, stěžovatel řádně nereagoval. Pokud stěžovatel dospěl k závěru, že tvrzení žalobkyně a předmětné důkazy předložené k odvolání nemají na závěr správce daně, se kterým se ztotožnil, žádný vliv, potom v jeho rozhodnutí zcela absentují jakékoli úvahy o tom, jak k tomuto závěru dospěl. Pokud však stěžovatel došel k názoru, že předmětné práce nemají charakter technického zhodnocení, potom měl v odůvodnění svého rozhodnutí rozvést podrobnější úvahu, proč nelze předmětné práce za takové považovat, a v této úvaze zohlednit vyjádření dodavatele Poláčka Martina KOM PLUS, které žalobkyně k odvolání předložila. Z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí však není vůbec patrno, proč se se závěrem správce daně ztotožnil. Krajský soud následně nemohl ani posoudit, zda tak učinil správně, či nikoli. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že převzal-li stěžovatel doslovně závěr správce daně, aniž by se námitkou žalobkyně náležitým způsobem zabýval, nelze odůvodnění jeho rozhodnutí považovat za vyhovující výše uvedeným kritériím pro řádné odůvodnění rozhodnutí, a proto tím zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

V návaznosti na právě uvedené je nutno konstatovat, že svým postupem stěžovatel nedostál ani § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého *při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo,* když důkaz mu předložený v příloze odvolání vůbec při svém rozhodování nehodnotil. Zásada volného hodnocení důkazů, která je v předmětném ustanovení zakotvena, garantuje účastníkům řízení, že se správní orgány při svém rozhodování budou zabývat všemi důkazy, které jim jsou předloženy. V případě shledání předloženého důkazu za nepřípadný je správní orgán povinen odůvodnit, proč k takovému závěru dospěl. V případě jeho relevantnosti je nutno jej řádně vyhodnotit. Povahou zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, publikovaném pod č. 1702/2008 Sb. NSS, v němž vyslovil závěr, že zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v citovaném ustanovení nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z

racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Druhému účastníkovi řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 17. srpna 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu