

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana v právní věci žalobkyně: **HEX Teplice spol. s r.o.**, se sídlem Újezdeček č.e. 266, zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2010, č. j. 4153/10-1200-506330, ve věci daně z příjmů právnických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 6. 2011, č. j. 15 Af 1/2011 - 38,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 6. 2011, č. j. 15 Af 1/2011 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích ze dne 25. 1. 2010, č. j. 7691/10/210913506702, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů

právnických osob za zdaňovací období roku 2007, kterým jí byla dodatečně snížena ztráta na dani o částku 2 283 903 Kč, a zároveň jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 114 195 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala daňovou uznatelnost rezervy vytvořené na opravu hmotného majetku – nemovitosti vložené do obchodního majetku. Konkrétně se jednalo o rezervy tvořené na opravu nemovitosti na adrese 28. října 1/419 v Teplicích a dalších devíti různých nemovitostí, nacházejících se v bývalém průmyslovém areálu Dukla v Újezdečku (průmyslové objekty, kanceláře, dílny, sklady, šatny, atp.).

Dle závěrů krajského soudu se správní orgány zákonným způsobem vypořádaly se všemi důkazními prostředky. Krajský soud ověřil, že správní orgány při posuzování daňové uznatelnosti rezervy vycházely z rozpočtů zamýšlených prací zpracovaných společností KMN, s.r.o., z celkového posouzení vizuálního stavu budov, údajů uvedených ve znaleckém posudku č. 2139/148/06 dokumentujících stav předmětných nemovitostí v době jejich pořízení a z vyjádření stěžovatelky. Dále vycházely ze znaleckého posudku Ing L. M., správcem daně přizvaného soudního znalce v oboru výpočtu cen stavebních prací a v oboru stavebnictví. V souladu s požadavky správce daně měl znalec posoudit za 1) zda stavební práce uvedené v položkových rozpočtech mají charakter oprav ve smyslu zákona o rezervách pro zjištění základu daně a za 2) zda ceny stavebních prací uvedené v položkových rozpočtech odpovídají běžné úrovni cen v době zpracování těchto rozpočtů. Ing. L. M. podrobně u každé položky zdůvodnil, proč se z jeho podhledu nejedná o opravu. Daňové posouzení pak provedl správce daně.

Namítané nesprávné hodnocení znaleckého posudku č. 3/930/2009, vypracovaného Ing. O. D., CSc. krajský soud odmítl. Tento posudek byl vypracován na základě zhodnocení stavu nemovitostí v roce 2009, nemůže tedy zohledňovat výchozí stav nemovitosti v době tvorby rezervy, tj. stav nemovitostí v roce 2007. V posudku není uveden konkrétní druh zamýšlených oprav tak, jak je uvádí rozpočty vypracované společností KMN, s.r.o., na základě kterých stěžovatelka rezervy tvořila. Popis stavebních prací je obecný, charakter oprav z něj nelze dovodit.

Soud se neztotožnil se závěrem stěžovatelky, dle kterého prvky, které se objevují po opravě nově, nejsou v konkrétních případech ani modernizací, ani technickým zhodnocením, ale jsou vyvolány nutnými výdaji podle současných předpisů. Ze správního spisu krajský soud ověřil, že „opravy“ zahrnovaly zateplení objektů, které nikdy zatepleny nebyly, zavedení izolace v objektech, které izolace nikdy neměly a vzhledem ke způsobu jejich předchozího užívání (sklady) nikdy mít nemusely, dodávku a montáž dlažeb a obkladů, které se v objektech nikdy

nevyskytovaly. Dle soudu se v projednávané věci nejedná ani o návrat užitných vlastností, neboť „opravované objekty“ nemají znovu sloužit k výrobě. Ze správního spisu vyplývá, že většina objektů (kromě dvou, bývalé dílny se slévárnou a bývalé truhlárny) byla využívána jako dílny, sklady, šatny, kotelna, zdravotní středisko.

Soud nesdílí závěry stěžovatelky o předběžném charakteru rezervy a aplikaci ustanovení § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dle stěžovatelky má rezerva na opravy podle ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o rezervách“), pouze jakýsi předběžný charakter daný tím, že podle určitého předběžného rozpočtu si daňový subjekt „odloží“ prostředky stranou a ty následně použije. Daňová uznatelnost těchto prostředků se posuzuje bez ohledu na přesnost tohoto rozpočtu, neboť podstatné je až rozpuštění rezervy. Dle stěžovatelky nebylo proto na místě doměření daně při tvorbě rezervy, ale naopak až při jejím rozpuštění. Obává-li se správce daně možného daňového úniku, byl oprávněn zajistit daň ve smyslu ustanovení § 71 uvedeného zákona.

Dle soudu uvedené ustanovení na posuzovaný případ nedopadá. V projednávané věci se nejednalo o odůvodněnou obavu, že dosud nestanovená daň nebude vybrána, ale o posouzení daňové uznatelnosti stěžovatelkou vytvořené rezervy na opravu hmotného majetku. Dospěl-li správce daně a následně žalovaný k závěru, že rezervy byly tvořeny na technické zhodnocení majetku, nikoliv na jeho opravu, nemohly být stěžovatelkou uplatněné rezervy posouzeny jako daňově uznatelné výdaje.

Skutečnost, že se žalovaný touto námitkou v napadeném rozhodnutí výslovně nezabýval, nemá vzhledem k podrobnému a zcela správnému odůvodnění napadeného rozhodnutí, tj. odůvodnění, proč se v projednávané věci jedná o technické zhodnocení nemovitostí nikoli o jejich opravu, vliv na jeho zákonnost.

Krajský soud žalobu ze shora uvedených důvodů dle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Rozhodoval přitom bez jednání dle ustanovení § 51 s. ř. s., neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a stěžovatelka ve stanovené lhůtě nevyjádřila svůj nesouhlas s takovým projednáním věci.

Stěžovatelka ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, vady řízení před správním orgánem a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo

nedostatku důvodů rozhodnutí, případně jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Vadu řízení spatřuje stěžovatelka v tom, že krajský soud rozhodl o její žalobě bez její účasti, resp. bez jednání, ve věci samé, ačkoliv stěžovatelka na projednání věci trvala. Krajský soud zaslal stěžovatelce dne 2. 5. 2011 výzvu, v níž byla stěžovatelka vyzvána, aby se vyjádřila k postupu soudu ve smyslu ustanovení § 51 s. ř. s. Písemností ze dne 9. 5. 2011 se stěžovatelka vyjádřila v tom smyslu, že trvá na jednání, a proto mělo být jednání nařízeno.

Další vadu řízení spatřuje stěžovatelka v nesprávné aplikaci právního předpisu, a to daňového řádu. Na postup správce daně i žalovaného se vztahoval zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, nikoli daňový řád, jak nesprávně uvedl krajský soud.

Krajskému soudu však především vytýká nesprávný závěr ve věci unesení důkazního břemena. Stěžovatelka své důkazní břemeno splnila, když postupně předložila položkový rozpočet, znalecký posudek, oponentní znalecký posudek Ing. D. a pana H., položkové posouzení sporných položek Ing. D. a položkové posouzení sporných položek Ing. H. U posledních dvou důkazů nemůže tvrzení soudu o nekonkrétnosti důkazů obstát. Daňový poradce dokonce odůvodnil jednotlivé zamýšlené opravy z pohledu zákona o účetnictví, tj. z hlediska navrácení užitných vlastností objektu. Uvedená posouzení nevyvrátily ani správní orgány ani krajský soud.

Soud tak měl přihlédnout k tomu, že důkazy předložené stěžovatelkou byly odmítnuty bezdůvodně, a tím došlo k porušení ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelka se neztotožňuje ani s názorem soudu na aplikaci ustanovení § 71 zákona o správě daní a poplatků ani s jeho závěrem, že žalovaný mlčky tuto odvolací námitku v napadeném rozhodnutí vyvrátil. Rezerva je předběžná, skutečný rozsah plánovaných oprav bude zřejmý až při jejich provádění. Je proto namístě řešit až daňovou povinnost v době rozpuštění rezervy, nikoli v době její tvorby. To správní orgány nejen neučinily, ale vznesenou námitkou se vůbec nezabývaly. Krajský soud měl přihlédnout k tomu, že se odvolací orgán nevypořádal se všemi v odvolání uplatněnými námitkami a napadené rozhodnutí žalovaného z tohoto důvodu zrušit.

Stěžovatelka proto navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný odkázal ve vyjádření ke kasační stížnosti na všechna svá předešlá vyjádření, ve kterých je podrobné odůvodnění ke všem odvolacím a žalobním námitkám, a plně se ztotožnil se závěry soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Kasační soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasačních stížností a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Kasační soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatelky, dle které se krajský soud dopustil vady řízení ve smyslu ustanovení § 103 písm. d) s. ř. s., tj. upřel stěžovatelce její právo přítomnosti u soudního jednání. Pokud by totiž tato námitka byla důvodná, nemohl by se Nejvyšší správní soud zabývat věcnými kasačními námitkami a musel by napadené rozhodnutí bez dalšího zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Do doby, než je zákonem stanoveným způsobem rozhodnuto, nelze totiž předem vyloučit ani realizaci prává stěžovatelky disponovat se svým návrhem ani rozhojnění právní argumentace.

Ze soudního spisu kasační soud ověřil, že krajský soud rozhodl o žalobě stěžovatelky postupem podle ustanovení § 51 s. ř. s. s tím, že žalovaný s takovým projednáním věci výslovně souhlasil a stěžovatelka se proti takovému postupu ve stanovené lhůtě neohradila, resp. s takovým postupem soudu nevyslovila nesouhlas.

Ze soudního spisu dále kasační ověřil, že výzva ve věci vyjádření se k postupu soudu bez nařízení jednání byla stěžovatelce doručena dne 2. 5. 2011. Písemností ze dne 9. 5. 2011, podanou k poštovní přepravě dne 11. 5. 2001, vyjádřila stěžovatelka s takovým postupem soudu nesouhlas. Ze soudního spisu pak vyplývá, že administrativním pochybením došlo k chybnému zažurnalizování této písemnosti do jiného spisu (spisu vedeného u krajského soudu pod sp. zn. 78 Ad 15/2010). Uvedené pochybení bylo následně napraveno a nesouhlas stěžovatelky s postupem soudu dle ustanovení § 51 s. ř. s. je založen pod č. l. listu 63 - 64 soudního spisu.

Kasační stížnost je důvodná.

Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. soud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy

předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.

Toto zákonné ustanovení stanoví předpoklady (fikci souhlasu), kdy může soud o žalobě rozhodnout bez jednání. Pravidlem při soudním rozhodování je vždy nařízení ústního jednání, aby byla zachována zásada ústnosti a veřejnosti soudního jednání. Nutno zdůraznit, že právo na projednání věci před soudem, spolu s právem na osobní účast na jednání soudu, a právo při tomto jednání tvrdit skutečnosti, navrhovat důkazy a předkládat právní argumenty, je jedním ze základních pilířů práva na spravedlivý proces a jako takové je zakotveno na ústavní úrovni jak v právu vnitrostátním, tak v mezinárodních úmluvách o lidských právech [čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.), čl. 14 odst. 1 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (č. 120/1976 Sb.)].

Zásada bezprostřednosti soudního jednání není v čl. 38 odst. 2 Listiny zakotvena samoúčelně - jejím smyslem a účelem je zajistit, aby soud přinejmenším v jedné soudní instanci s účastníkem vešel či mohl vejít (požaduje-li to účastník) v osobní kontakt a aby účastník mohl soudu bezprostředně a přímo sdělit svoji verzi toho, co je předmětem rozhodování, a poukázat na skutečnosti svědčící ve prospěch jeho tvrzení, a to i v případě, že soud na základě dosud získaných informací z vyjádření účastníků a ze správního spisu má (a třeba i, jak se nakonec ukáže, oprávněně) za to, že účastník soudu žádnou relevantní informaci neposkytne. Ostatně mimo jiné právě kvůli důsledné realizaci této zásady byla v roce 2002 přijata nová úprava správního soudnictví, a to i v návaznosti na předcházející rozhodnutí Ústavního soudu, který svými rozhodnutími zasahoval do předchozí právní úpravy, která v původní podobě v některých případech jednání ve věcech správního soudnictví vylučovala pouze na základě posouzení soudem, nikoli za podmínky souhlasu účastníků (viz zejm. nález Ústavního soudu ze dne 24. 9. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 18/96, zveřejněný pod č. 269/1996 Sb.).

Výjimkou z této zásady je možnost soudu projednat věc bez nařízení jednání, pokud s takovým postupem projeví účastníci řízení souhlas.

V projednávané věci však stěžovatelka s takovým postupem soudu nesouhlasila. Rozhodl-li krajský soud ve věci bez jednání, aniž by s takovým postupem vyslovila stěžovatelka souhlas, zatížil řízení o žalobě vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 109 odst. 3, § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], a proto nezbývá, než napadený rozsudek pro tuto důvodně vytýkanou vadu zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Vzhledem k povaze shledané vady řízení před krajským soudem se kasační soud nemohl zabývat samotnou podstatou věci, neboť k tomu by bylo možno přistoupit pouze za předpokladu procesně bezvadného průběhu řízení ve věci před krajským soudem.

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též 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 8. září 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu