



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce V. m., a. s., zastoupeného JUDr. Janem Soldátem, advokátem v Milevsku, Sažinova 763, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, České Budějovice, Mánesova 3, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2003, čj. 4543/120/2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 6. 2005, čj. 10 Ca 164/2003-32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 6. 2005, čj. 10 Ca 164/2003-32, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 6. 2003, čj. 4543/120/2003, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (platebnímu výměru) Finančního úřadu (správce daně) ze dne 12. 10. 200, čj. 25471/00/102970, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 2 133 360 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 8. 6. 2005, čj. 10 Ca 164/2003-32, zamítl.

Krajský soud se zabýval především posouzením otázky, zda výdaj vynaložený žalobcem na úhradu služeb, které mu měla poskytnout společnost H. – P., s. r. o. (dále jen „Společnost“), je daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V daňovém řízení bylo zjištěno, že za Společnost měl podle mandátní smlouvy jednat její jednatel a jediný společník RNDr. T. R., který byl současně po část roku 1999 předsedou a po část roku 1999 místopředsedou představenstva žalobce. RNDr. T. R., vyslechnutý jako svědek, potvrdil, že služby pro žalobce vykonával na základě mandátní smlouvy a připustil, že k tomu nebyl

vybaven plnou mocí. Správce daně pak ověřoval u bank, finančního úřadu a dalších institucí [§ 34 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“)], zda byl žalobce při jednání s nimi zastoupen Společností. Z vyjádření dotázaných subjektů vyplynulo, že žalobce zastoupen nebyl a je proto zřejmé, že RNDr. T. R. vystupoval jménem žalobce jako člen jeho představenstva a nikoliv jako jednatel Společnosti. Žalobce vynaložil uplatněné výdaje za služby (úkony) vykonávané obvykle statutárními orgány společnosti, jimž za tuto činnost přísluší odměna. Krajský soud proto přisvědčil závěru správce daně a žalovaného, že nebylo prokázáno poskytnutí služeb Společností žalobci, a že při osobním jednání člena představenstva žalobce s úřady a bankami nebylo zapotřebí tyto služby (úkony) zajišťovat formou mandátní smlouvy. V posuzovaném případě tedy nebylo prokázáno, že předmětný výdaj byl vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Tento závěr platí i pro další služby, které měla Společnost žalobci poskytovat (např. zajišťování pořádání valných hromad žalobce). Svolání valné hromady je povinností představenstva společnosti (§ 184 obchodního zákoníku) a zajišťoval-li svolání valné hromady žalobce RNDr. T. R. osobně, pak objektivně nic nebránilo tomu, aby tak činil za odměnu jako člen statutárního orgánu a nikoliv jako jednatel své obchodní společnosti za úhradu. Tato skutečnost má význam pro posouzení podmínek daňového nákladu (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), ale také pro posouzení žalobního bodu dovolávajícího se tvrzeného porušení § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly plně zjištěny. Nevyslechnutí všech žalobcem navržených svědků (zástupců bank a jiných institucí) nemůže mít za následek porušení § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť není nezbytné provedení všech navrhovaných důkazů, ale zjištění rozhodných skutečností prokazujících dodržení zákonných podmínek. Správce daně i žalovaný dostatečně vysvětlili a odůvodnili, proč neprovedli výsledky některých navržených svědků, přičemž takový postup je v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Doměření daňové povinnosti žalobci tedy bylo provedeno v souladu s daňovým řádem i zákonem o daních z příjmů.

Krajský soud se zabýval též otázkou, zda mohl žalobce vytvářet jako daňově uznatelný výdaj (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) rezervu na opravu biologického rybníka. Podle projektu J. Č. mělo odbahnění biologického rybníka spočívat ve výkopu a přemístění nánosů a jiné než zemní práce neměly být podle projektu provedeny. Nelze proto použít stanovisko auditora (předložené žalobcem v daňovém řízení), které poukazuje na další práce – opravu drenáží a nepropustného podkladu, a dovozuje, že odbahnění dna biologického rybníka je součástí opravy dlouhodobého hmotného majetku. Pokud mělo být odbahněno dno rybníka, jednalo se o údržbu pozemku a neměla jím být (podle shora uvedeného projektu) dotčena žádná vodohospodářská stavba. Krajský soud proto uzavřel, že na odbahnění rybníka není možno vytvářet rezervu na opravu hmotného majetku podle § 7 zákona ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z

příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Na odbahnění rybníka, které nepředstavuje ani sanaci pozemku dotčeného těžbou, nebylo možné vytvářet v rozhodném zdaňovacím období rezervu ani podle § 10 zákona o rezervách. Žalobce postupoval v rozporu s uvedenými zákonnými ustanoveními a žalovaný proto nepochybil, když takto vytvořenou rezervu z daňových nákladů vyloučil. Krajský soud také dodal, že žalobce přes v žalobě namítané nesprávné označení vodní nádrže jako biologického rybníka tuto nádrž stejným způsobem sám označuje ve všech podkladech založených ve spise.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, jakkoliv posledně uvedenému zákonnému ustanovení své námitky výslovně nepodřadil. Stěžovatel namítl, že v průběhu řízení bylo plně prokázáno přijetí služeb poskytnutých stěžovateli Společností, ale správní orgány upřednostnily právně pozitivistické hledisko před principem materiální pravdy a dovodily, že Společnost tyto služby stěžovateli neposkytla ani poskytnout nemohla - to vše za situace, kdy o přijetí některých služeb nebylo mezi stranami mandátní smlouvy pochyb. Krajský soud tuto nesprávnost posunul ještě dále, když uvedl, že „zajišťoval-li svolání valné hromady společnosti (stěžovatele) RNDr. T. R. osobně, pak nic nebránilo tomu, aby tak činil za odměnu jako člen statutárního orgánu“. RNDr. T. R. sice mohl jako člen statutárního orgánu stěžovatele zajišťovat svolání jeho valné hromady, ale v posuzovaném případě je zajišťovala Společnost. Závěr krajského soudu, že tak činil RNDr. T. R. osobně nadto nemá oporu v provedeném dokazování, neboť nebylo vedeno šetření, jakým způsobem Společnost zajišťovala valné hromady.

Stěžovatel také odmítl hodnocení daňového nákladu rezervy na opravu „biologického rybníka“. Biologický rybník není rybníkem ve smyslu vodohospodářských předpisů, ale součástí technologického celku, označení rybník je proto zavádějící. Odkazuje-li krajský soud na přílohu k vyhlášce Českého úřadu zeměměřického a katastrálního č. 190/1996 Sb., opomíná dodat, že i zde je pojem rybník ztotožňován s umělou vodní nádrží určenou především k chovu ryb a s možností úplného a pravidelného vypouštění.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal, že mu Společnost poskytla předmětné služby a k výzvám správce daně, aby prokázal jejich skutečné provedení, nepředložil žádné důkazy. Navrhl pouze výslech několika svědků, z nichž správce daně vyslechl RNDr. T. R. Jeho výpovědi bylo potvrzeno, že stěžovatel nevystavil Společnosti plnou moc, která je podmínkou toho, aby mandatář mohl plnit své povinnosti z mandátní smlouvy. Odpovědi vybraných bank a jiných institucí na výzvy správce daně potvrdily neudělení plné moci a bylo tak zjištěno, že stěžovatel vystupoval vždy svým jménem a jednal prostřednictvím svých statutárních orgánů. Správce daně tedy dostatečně zjistil skutkový stav věci. Podle žalovaného také nelze vytrhnout z

kontextu celého odůvodnění konstatování krajského soudu, že povinnost svolat valnou hromadu (§ 184 obchodního zákoníku) je povinností představenstva společnosti a zajišťoval-li svolání valné hromady RNDr. T. R. osobně, pak objektivně nic nebránilo tomu, aby tak činil za odměnu jako člen statutárního orgánu stěžovatele a nikoliv jako člen statutárního orgánu Společnosti. Námitka stěžovatele ve vztahu k tomuto konstatování krajského soudu je nedůvodná, účelová a bezvýznamná pro podstatu věci. Co do námítky stran možnosti vytvářet rezervu na odbahnění biologického rybníka se žalovaný ztotožnil s právním závěrem krajského soudu.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

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 (§ 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů). Správce daně má (u všech daňově uznatelných nákladů podle § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů) možnost přezkoumat výši a oprávněnost daňového základu daňového subjektu a v případě pochybností daňový subjekt vyzvat k prokázání jeho tvrzení (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Pokud daňový subjekt neunese své důkazní břemeno ohledně takového nákladu, není možné považovat náklad za prokázaný.

Stěžovatel zahrnul do daňově uznatelných nákladů výdaj v celkové výši 250 000 Kč, vyúčtovaný Společností na základě mandátní smlouvy ze dne 1. 7. 1996, kterou za Společnost uzavřel její jednatel a společník RNDr. T. R., který byl současně předsedou představenstva stěžovatele. Podle čl. I. mandátní smlouvy je předmětem smlouvy zastoupení mandanta mandatářem před bankami, finančním úřadem, orgány sociálního zabezpečení, zdravotními pojišťovnami a jinými orgány státní správy. Službami, které měly být na základě mandátní smlouvy stěžovateli poskytnuty jsou tedy obvyklé úkony, které souvisí s jednáním právnické osoby. Stěžovatel jako akciová společnost jedná prostřednictvím svého statutárního orgánu – představenstva (§ 191 odst. 1 věta první obchodního zákoníku). Vyžaduje-li zařízení záležitosti uskutečnění právních úkonů jménem mandanta, je mandant povinen vystavit včas mandatáři písemně potřebnou plnou moc a není-li plná moc obsažena ve smlouvě, nenahrazuje ji převzetí smluvního závazku mandatářem jednat jménem mandanta, a to ani v případě, že osoba, s kterou mandatář jedná, o tomto závazku ví (§ 568 odst. 3 a 4 obchodního zákoníku). Mandátní smlouva ze dne 1. 7. 1996 plnou moc neobsahovala, plná moc nebyla mandatáři vystavena ani později, eventuální jednání mandatáře (Společnosti) tedy nemohlo mít žádný vliv na vztahy stěžovatele k třetím osobám. Stěžovatel (tehdy MP V., a. s.) vystavil dne 21. 2. 1995 plnou moc RNDr. T. R., kterou jej zmocnil k jednání ve věci styku a úředního jednání s Finančním úřadem, K. P. a dalšími institucemi ve věci finančních

záležitostí stěžovatele) a tuto plnou moc odvolal až dne 14. 12. 1999. Stěžovatel ani na výzvy správce daně ze dne 27. 10. 2000 a ze dne 29. 3. 2001 nepředložil žádné důkazy, jimiž by prokázal, že mu byly poskytnuty služby zastupování před bankou, finančním úřadem a ostatními správními orgány, které mu vyúčtovala Společnost. RNDr. T. R., který byl dne 19. 11. 2001 správcem daně vyslechnut jako svědek, naopak potvrdil, že mandatáři (Společnosti) nebyla vystavena plná moc a výkon mandátní smlouvy probíhal na základě plné moci, která mu byla udělena jako fyzické osobě. Podobně třetí osoby (banky, finanční úřad a další instituce) na výzvy správce daně (§ 34 daňového řádu) uvedly, že stěžovatel nebyl při jednání s nimi nikým zastoupen, vystupoval sám za sebe a jednal prostřednictvím svých statutárních orgánů.

Stěžovatel v průběhu řízení nepředložil žádný důkaz, kterým by prokázal, že mu Společnost poskytla služby zajištění svolání valné hromady a ničím neprokázal ani přímou souvztažnost výdaje vynaloženého na takovou službu s příjmy. Tato souvztažnost je přitom rozhodujícím kritériem pro daňovou uznatelnost výdaje (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) a stěžovatel ji byl povinen prokázat tím spíše, že valnou hromadu svolává představenstvo společnosti, nebo za zákonem přesně specifikovaných podmínek jeho člen (§ 184 odst. 3 obchodního zákoníku), přičemž v rozhodném období roku 1999 vykonával funkci předsedy představenstva stěžovatele (do 10. 3. 1999), a poté jeho místopředsedy, RNDr. T. R., který osobně svolání valné hromady stěžovatele zajišťoval. Za takového stavu věci objektivně nic nebránilo tomu, aby RNDr. T. R. svolal valnou hromadu stěžovatele jako člen jeho statutárního orgánu [za odměnu, která představuje jeho příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů] a nikoliv jako jednatel své obchodní společnosti. Nadto Nejvyšší správní soud připomíná, že podle čl. I. mandátní smlouvy je předmětem smlouvy zastoupení mandanta mandatářem před bankami, finančním úřadem, orgány sociálního zabezpečení, zdravotními pojišťovnami a jinými orgány státní správy; z tohoto textu mandátní smlouvy nelze dovodit právo či povinnost mandatáře svolat valnou hromadu stěžovatele.

Stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu, že valnou hromadu stěžovatele svolával RNDr. T. R. osobně s tím, že nemá oporu v provedeném dokazování, neboť nebylo vedeno žádné šetření, jakým způsobem Společnost zajišťovala valné hromady. Skutečnost, že za Společnost při údajné realizaci mandátní smlouvy jednal RNDr. T. R. jako její jednatel ovšem jednoznačně vyplývá z daňového spisu a sám RNDr. T. R., vyslechnutý jako svědek, u ústního jednání dne 19. 11. 2001 výslovně uvedl, že výkon mandátní smlouvy probíhal na základě plné moci, která mu byla udělena jako fyzické osobě. Nejvyšší správní soud proto neshledal námitku důvodnou.

Krajský soud nepochybil ve svém řádně a dostatečně odůvodněném závěru, že stěžovatel v průběhu daňového řízení ani po výzvě správce daně nepředložil žádný důkaz, kterým by prokázal, že mu Společnost skutečně poskytla služby na základě mandátní smlouvy ze dne 1. 7. 1996 a že deklarovaný výdaj byl vynaložen na

dosažení, zajištění a udržení jeho příjmu (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) a Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že kasační námitka není důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval posouzením otázky, zda mohl stěžovatel vytvářet v předmětném období jako daňově uznatelný výdaj (§ 24 zákona o daních z příjmů) rezervu na odbahnění biologického rybníka. Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů jsou přitom výdaji (náklady) podle odstavce 1 také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zákonem je zákon o rezervách, který stanoví, že rezervami pro účely zjištění základu daně z příjmů se rozumí bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost a ostatní rezervy v rozsahu stanoveném tímto zákonem (§ 1 citovaného zákona). V posuzovaném případě přicházela do úvahy teoretická možnost podřadit vytvořenou rezervu ustanovení § 7 zákona o rezervách jako rezervu na opravy hmotného majetku, případně ustanovení § 10 téhož zákona (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1999) jako ostatní rezervu. S účinností od 1. 1. 2001 zákon o rezervách stanoví, že pro účely zjištění základu daně z příjmů se uznává rezerva na odbahnění rybníka (§ 10 citovaného zákona), výslovná možnost uplatnit takovou rezervu jako daňově uznatelný náklad však ve zdaňovacím období roku 1999 neexistovala.

Pro posouzení věci je přitom rozhodující, zda se v případě odbahnění rybníka jedná o opravu hmotného majetku. Hmotný majetek je definován ustanovením § 26 zákona o daních z příjmů a rybník by bylo možno citovanému ustanovení podřadit, pokud by se jednalo o stavbu. Podle katastrálních předpisů je rybník pozemkem druhově určeným jako vodní plocha [§ 2 odst. 3 zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů], resp. vodní nádrž (příloha 1 vyhlášky Českého úřadu zeměměřického a katastrálního č. 190/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Toto vymezení ovšem nemusí být rozhodující z hlediska účetního a daňového. Podle stavebních předpisů jsou stavbami veškerá stavební díla bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, účel a dobu trvání [§ 139b odst. 1 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů]. Vodními díly jsou pak stavby, které slouží k zákonem stanoveným účelům, mj. vodní nádrže [§ 55 odst. 1 písm. a) zákona č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů]; k provedení vodních děl, k jejich změnám a změnám jejich užívání, jakož i k jejich odstranění, je třeba stavebního povolení vodoprávního úřadu, který zde vykonává působnost speciálního stavebního úřadu (§ 15 vodního zákona). Při posuzování, zda je konkrétní objekt stavbou, je nutno mít na zřeteli, že v některých případech stavbu nelze fakticky ani hospodářsky oddělit od pozemku, na kterém je zřízena, a stavba tak s tímto pozemkem splývá, je jeho součástí; významným hlediskem je, zda lze vymezit, kde končí pozemek a začíná stavba. Rybník (ve smyslu shora citovaných předpisů), ať je jeho hospodářský účel jakýkoli, není pouze upraveným pozemkem, ale je výsledkem stavební činnosti, tvoří jej uměle vytvořené hráze, případně i dno, vpustě, výpustě apod. Ze shora uvedeného lze dovodit, že rybník (tudíž i biologický

rybník) je stavbou, je tedy hmotným majetkem. Odbahnění dna rybníka, které spočívá ve výkopu, přemístění a uložení nánosů ze dna rybníka, tj. v zemních pracích, doplněné případy o další práce, např. opravu souvisejících vodohospodářských staveb (drenáží a nepropustného podkladu), je pak součástí opravy dlouhodobého hmotného majetku.

Krajský soud proto nesprávně posoudil právní otázku, když shledal, že rezervu na odbahnění biologického rybníka nebylo možno ve zdaňovacím období 1999 uplatnit jako daňově uznatelný náklad [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů za použití zákona o rezervách].

Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud doplňuje, že v posuzované věci správní orgány (a posléze i krajský soud) převzaly terminologii stěžovatele, aniž se zabývaly skutečným charakterem předmětného objektu. Nezjišťovaly zejména, zda je „biologický rybník“ stěžovatele výsledkem stavební činnosti, např. zda jej tvoří uměle vytvořené hráze či dno, vpustě a výpustě, zda se jedná o komplexní technologický celek nebo zda jde pouze o upravený (zpracovaný) pozemek. Uvedené skutečnosti jsou přitom pro posouzení otázky, zda je konkrétní objekt (rybník) stavbou, rozhodující. Pokud předmětný „biologický rybník“ není výsledkem stavební činnosti a jedná se pouze o upravený pozemek, odbahnění jeho dna (není-li jím dotčena žádná vodohospodářská stavba) je údržbou pozemku. V takovém případě odbahnění rybníka není možno považovat za opravu hmotného majetku a nebylo na ně možno ve zdaňovacím období 1999 vytvářet rezervu jako daňově uznatelný náklad [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů za použití zákona o rezervách]. V tomto případě by rezervu jako daňově uznatelný náklad bylo možné tvořit až počínaje zdaňovacím obdobím roku 2001, a to podle § 10 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění zákona č. 492/2000 Sb., vztahující se právě na rybníky, které nejsou výsledkem stavební činnosti. Toto ustanovení se ale nedotkne těch rybníků, které jsou stavbou, tedy hmotným majetkem. Na tyto případy bude i po zmiňované novele třeba nahlížet skrze § 7 zákona o rezervách.

Pokud v posuzovaném případě správní orgány dostatečným způsobem nezjistily, jaký je skutečný charakter předmětného objektu, a nepostavily najisto, zda je „biologický rybník“ stěžovatele stavbou, nezjistily skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji (nevycházely ze spolehlivě zjištěného stavu věci). Stěžovatel však vadu správního řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci, v kasační stížnosti (ostatně ani dříve v žalobě) nenamítal a Nejvyšší správní soud ji proto v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 s. ř. s. nemohl formálně přezkoumat.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Českých Budějovicích k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. února 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu