



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **E., s. r. o.**, zastoupeného Mgr. Petrem Váverkou, advokátem se sídlem ve Zlíně, Rašínova 522, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2006, č. j. 29 Ca 96/2004 – 92,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2006, č. j. 29 Ca 96/2004 – 92, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 24. 1. 2006, č. j. 29 Ca 96/2004 – 92, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 1. 2004, č. j. 1996/03/FŘ/120, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 28. 11. 2002, č. j. 229885/02/303913/9325, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 4 382 820 Kč tak, že tuto částku snížil na 4 374 240 Kč. Krajský soud rozsudek odůvodnil tím, že okolnost, že se v účetnictví stěžovatele nacházelo větší množství faktur za reklamační a propagační služby v nižších hodnotách než v posuzovaných dokladech a stejně tak zjištění správce daně, že B. C., spol. s r. o. (dále jen „dodavatel“) nepodala přiznání k dani z příjmů právnických osob, nepřiznala uskutečnění obchodních případů a nepředložila svoje účetnictví, nebyly důkazy, o něž by správce daně opřel svůj závěr, že se obchodní případy s tímto dodavatelem neuskutečnily. Byly to pouze skutečnosti, které správce daně vedly k pochybnostem o uskutečnění deklarovaných obchodních případů a vedly ho k výzvě stěžovateli, aby prokázal v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) uskutečnění

tvrzených obchodních případů a prokázání s tím tvrzených výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na výzvu stěžovatel reagoval vysvětlením, předložením kupní smlouvy a druhopisů dodacích listů. Tyto listinné důkazy spolu s výpovědí svědka L. K. finanční ředitelství použilo pro odůvodnění svého rozhodnutí. Kupní smlouva byla porovnána s předloženými fakturami, druhopisy dodacích listů byly posouzeny jako nedůvěryhodné, bylo konstatováno z jakého důvodu a svědeckou výpovědí rovněž nebylo potvrzeno uskutečnění deklarovaných obchodních případů a služeb. Podle krajského soudu neobstojí také námitky směřující do hodnocení svědecké výpovědi, do hodnocení stěžovatelova tvrzení, že v případě tašky se jedná o balení po 100 kusech za 165 Kč a do hodnocení rozporu mezi textem na faktuře a tvrzením stěžovatele. Finanční ředitelství hodnotilo důkazy v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zákonné meze správní úvahy týkající se volného hodnocení důkazů neporušilo. Jím vyslovená správní úvaha v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevybočuje ze zákonných mezí a finanční ředitelství se v jejím rámci nedopustilo nelogických závěrů. Použitá úvaha je jasným a přezkoumatelným způsobem vyličená v odůvodnění tohoto rozhodnutí. Pokud se týká neoprávněného zvýšení základu daně o rezervy na opravu najatého hmotného majetku, je třeba vycházet z ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o rezervách“). Z citovaného ustanovení vyplývá, že podmínkami pro možnost uplatnění rezerv na opravy hmotného majetku jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů je jednak existence nájemního vztahu k hmotnému majetku a jednak existence písemného smluvního ujednání o opravách najatého hmotného majetku. Podle dokladů založených ve spise není pochyb o tom, že stěžovatel uzavřel nájemní smlouvu na hmotný majetek, na který v roce 1997 tvořil rezervy na opravy, ale již z nich nevyplývá, že měl uzavřenou písemnou smlouvu obsahující jeho závazek k opravám najatého hmotného majetku. Stěžovatel tedy neprokázal, že k opravám najatého hmotného majetku byl písemně smluvně zavázán. Ve věci neuznání navýšení základu daně o vystavenou směnku ve formě opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení v souladu s ustanovením § 8 zákona o rezervách považoval krajský soud za podstatné zjištění finančního ředitelství, že stěžovatel neprokázal jakoukoliv souvislost předmětné směnky se svou podnikatelskou činností. Pro naplnění podmínek tvorby opravné položky v souladu s citovaným ustanovením nestačí, že o pohledávce bylo účtováno v okamžiku vytvoření opravné položky. Předmětná směnka byla vystavena 11. 4. 1995 a pokud by souvisela s podnikatelskou činností stěžovatele, muselo by o ní být skutečně účtováno od tohoto roku. Pokud se jedná o požadavek stěžovatele, aby správce daně zohlednil celou škodu, která mu vznikla v souvislosti se živelnou pohromou, a to v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. l) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), dospěl krajský soud k závěru, že vzhledem k tomu, že náhrada škody vyplacená pojišťovnou není totéž, co případně doložený a prokázaný výdaj vzniklý stěžovateli v souvislosti se škodou v důsledku živelné pohromy, byl požadavek správce daně, aby prokázal, že z daňových nákladů vyloučil výdaje související s likvidací škody a jiné náklady, které mu vznikly s pojistnou událostí, oprávněný. Stěžovatel v souladu s citovaným ustanovením ve svém účetnictví roku 1997 zahrnul do základu daně škodu ve výši zůstatkové ceny vyřazeného hmotného investičního majetku a poté, co pojišťovna uznala vyšší škodu, požadoval stěžovatel její zohlednění právě v souladu s citovaným ustanovením. Podle tohoto ustanovení jsou výdaji (náklady) podle odst. 1 také škody vzniklé v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštním předpisem. V takovém případě není výše náhrad omezena, nicméně podmínkou pro uznání takového daňového nákladu zůstává prokázání nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V poslední žalobní námitce stěžovatel finančnímu ředitelství vytýkal, že neuplatnilo reinvestiční odpočet ke zvýšenému základu daně na základě daňové kontroly. V

daném případě správce daně prováděl daňovou kontrolu, jejímž výsledkem bylo zvýšení základu daně. Zvýšený základ daně tedy nezjistil stěžovatel, ale správce daně, který proto nemohl ke zvýšenému základu daně reinvestiční odpočet uplatnit. Finančnímu ředitelství nelze vytýkat, že v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků nepřihlédlo ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, neboť tak může učinit pouze v souladu se zákonem. Ke zvýšenému základu daně by správce daně mohl přihlédnout pouze v případě, kdyby byl zjištěn stěžovatelem.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uvedl, že ji podává z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel nesouhlasil s odůvodněním zamítnutí návrhu na provedení důkazu výsledkem svědka L. K. před krajským soudem, protože svědek nebyl v rámci daňového řízení vyslechnut řádně, jelikož jeho výpověď obsahuje jednoznačné rozpory, které nebyly odstraněny. Finanční úřad ve Zlíně tak nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, jak mu ukládá ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel uvedl důvody pro své tvrzení o nevěrohodnosti tohoto svědka, jimiž je skutečnost, že na základě podání svědka došlo k zahájení daňové kontroly, že tento svědek podal v téže době na jednatele stěžovatele několik trestních oznámení a že svědek byl krátce předtím odvolán z funkce jednatele stěžovatele. K uvedeným tvrzením navrhl stěžovatel jako důkaz právě výslech svědka L. K. Krajský soud jednak neprovedl tento navržený důkaz, ale navíc se v odůvodnění svého rozsudku s tvrzeními stěžovatele uvedenými výše nijak nevypořádal a ani neodůvodnil, proč k nim nepřihlédl. Podle stěžovatele byl z uvedených důvodů při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Dále stěžovatel namítal, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný v důsledku nedostatku důvodů. K neoprávněnému zvýšení základu daně o částku 2 028 000 Kč za uskutečnění obchodních případů, reklamních a propagačních služeb od dodavatele krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku pouze konstatoval, že „Neobstojí také námitky směřující do hodnocení svědecké výpovědi, do hodnocení žalobcova tvrzení, že v případě tašky se jedná o balení po 100 kusech za 165 Kč a do hodnocení rozporu mezi textem na faktuře a tvrzením žalobce (dodávky služeb a reklamní záběr ve sdělovacích prostředcích).“ Tento názor soudu je pak ještě doplněn obecným konstatováním správnosti vyslovené správní úvahy finančního ředitelství. Krajský soud se však nezabýval podrobně jednotlivými argumenty stěžovatele a neuvedl, jaké úvahy a jaké důvody vyvracejí jeho argumentaci obsaženou v žalobě. Podle názoru stěžovatele je odůvodnění napadeného rozsudku v této části nepřezkoumatelné. Dále se stěžovatel domnívá, že krajský soud chybně zhodnotil správní úvahu finančního ředitelství jako správnou, logickou a přezkoumatelnou. Stěžovatel trvá na svých argumentech obsažených v žalobě, které v kasační stížnosti znovu podrobně uvedl a ty podle jeho názoru svědčí o tom, že finanční ředitelství, a také správce daně, rozhodlo na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, neopatřilo si potřebné podklady pro rozhodnutí a věc po právní stránce nesprávně posoudilo. Stěžovatel považoval opačné zjištění krajského soudu za nesprávné. K neoprávněnému zvýšení základu daně o částku ve výši 4 588 000 Kč v souvislosti s tvorbou rezervy na opravu najatého hmotného majetku krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl: „Podle citovaného ustanovení, rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je šest a více let, mohou vytvářet poplatníci daně příjmů, kteří jsou nájemci hmotného majetku a k opravám najatého hmotného majetku jsou smluvně písemně zavázáni.“ Příslušné ustanovení § 7 odst. 1 zákona o rezervách platné do 31. 12. 1997, tedy v období, ve kterém

stěžovatel tuto rezervu vytvořil, nevyžadovalo, aby byl nájemce k opravám smluvně zavázán písemně, ale pouze, aby byl smluvně zavázán. Krajský soud tak aplikoval nesprávné znění právního předpisu a v důsledku toho pominul ostatní argumenty uvedené v žalobě, které svědčí podle názoru stěžovatele o tom, že finanční ředitelství i správce daně rozhodly na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, neopatřily si potřebné podklady pro rozhodnutí a věc po právní stránce nesprávně posoudily. Krajský soud se k uvedeným argumentům nijak nevyjádřil, protože s ohledem na svůj výklad ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách zahrnující požadavek písemné formy smluvního závazku konstatoval, že tyto nemají právní relevanci. K neoprávněnému zvýšení základu daně o částku 6 000 000 Kč z titulu vystavené směnky vyjádřil stěžovatel nesouhlas s argumentací krajského soudu obsaženou v odůvodnění napadeného rozsudku. Z ustanovení § 8 odst. 1 zákona o rezervách totiž podle jeho názoru nevyplývá, že by podmínkou pro daňovou uznatelnost opravné položky k pohledávce za dlužníkem v konkursním a vyrovnacím řízení byla i skutečnost, že předmětná směнка souvisí s podnikatelskou činností stěžovatele. V žádném případě není ani podmínkou ustanovení § 8 odst. 1 zákona o rezervách to, že výdaj (náklad) byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele. Podle stěžovatele je jazykový a logický výklad tohoto ustanovení takový, že text „které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů“ rozvíjí a doplňuje termín „opravné položky“ na začátku ustanovení, tedy stanoví, jaký následek tato opravná položka bude mít, tj. daňovou uznatelnost - bude výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a nejedná se tedy o stanovení další podmínky pro daňovou uznatelnost této opravné položky. Podmínka, kterou dovozuje z citovaného ustanovení krajský soud, není obsažena ani v zákoně o daních z příjmů. Není přitom rozhodné, byla-li pohledávka zaúčtována v okamžiku svého vzniku nebo kdykoliv později. Jediným časovým kritériem je, že musela být zaúčtována před vytvořením opravné položky. V případě směnky za společností A., spol. s r. o. byla tato zaúčtována ještě před prohlášením konkurzu na tuto společnost. Navíc to, že stěžovatel zapomněl účtovat o směnce v době jejího vystavení, není důkazem o tom, že nesouvisela s jeho podnikatelskou činností. Směnka, vzhledem ke své povaze, představuje pohledávku či závazek bez ohledu na právní důvod svého vzniku. Směnečná pohledávka tedy souvisí s podnikatelskou činností vždy. V uvedeném případě nebyla směнка nikdy zpochybněna, a to ani v rámci konkursního řízení úpadce A., spol. s r. o. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně interpretoval právní předpis a v důsledku toho mylně posoudil oprávněnost jeho postupu při vytvoření opravné položky k předmětné pohledávce. K zohlednění celé výše škody v důsledku živelní pohromy stěžovatel uvedl, že považuje za chybnou argumentaci krajského soudu, že podmínkou pro uznání daňového nákladu podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů je prokázání nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je navíc uveden chybný odkaz na neexistující ustanovení § 24 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V uvedeném ustanovení taková podmínka stanovena není. Navíc správce daně nikdy nevznosl vůči stěžovateli požadavek, aby prokázal, že z daňových nákladů vyloučil výdaje související s likvidací škody a jiné náklady, které mu vznikly s pojistnou událostí. Tímto tvrzením sice finanční ředitelství argumentuje v odůvodnění svého rozhodnutí, přes opačné tvrzení stěžovatele se však krajský soud touto skutečností vůbec nezabýval a převzal ji nesprávně jako danou i do odůvodnění napadeného rozsudku. Za škodu se v právní teorii i praxi považuje újma, která nastala v majetkové sféře poškozeného a je objektivně vyjádřitelná všeobecným ekvivalentem, tj. penězi. Skutečnou škodou je nutno rozumět takovou újmu, která znamená zmenšení majetkového stavu poškozeného oproti stavu před škodnou událostí a která představuje majetkové hodnoty, jež je třeba vynaložit k uvedení věci do předešlého stavu. Škoda v tomto významu tedy zahrnuje i výdaje související s likvidací škody a další náklady vzniklé v souvislosti s pojistnou událostí (tedy statické

posudky, faktury za demoliční práce, likvidační práce, náklady na opravy majetku, který nebyl zničen atd.). Pojem škoda podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů je nutné vykládat shodně. K vyloučení uvedených nákladů z hodnoty škody podle znaleckého posudku tedy ani nebyl důvod. Stěžovatel tedy oprávněně uplatnil jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů škodu vzniklou v důsledku živelní pohromy. Navíc policie věc odložila z důvodu, že nebyl zjištěn pachatel. V souladu s ustanovením § 24 odst. 10 zákona o daních z příjmů byla výše škody doložena posudkem pojišťovny. Krajský soud v důsledku nesprávného výkladu uvedených ustanovení zákona o daních z příjmů a dále v důsledku toho, že vycházel shodně s finančním ředitelstvím ze skutkové podstaty, která nemá oporu ve spisech, nesprávně posoudil oprávněnost postupu stěžovatele při uplatnění škody vzniklé v důsledku živelní pohromy. K uplatnění reinvestice ve výši 5 866 765 Kč stěžovatel uvedl, že krajský soud pochybil, když argumentoval tím, že z důvodu, že zvýšený základ daně nezjistil stěžovatel, ale správce daně, nemohl správce daně ke zvýšenému základu daně reinvestiční odpočet uplatnit. Ustanovení citovaná krajským soudem znemožňují uplatnit v takovém případě reinvestiční odpočet stěžovateli, nicméně nijak neomezují správce daně v jeho povinnosti postupovat v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně měl tedy k těmto skutečnostem (tj. k existenci vyšších odčitatelných položek) přihlídnout již při vyhodnocování výsledků daňové kontroly, zvláště, byl-li na tuto skutečnost stěžovatelem upozorněn formou písemné žádosti. Samotný zákaz podat dodatečné daňové přiznání nezbavuje totiž správce daně povinnosti při dodatečném stanovení daně přihlídnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel namítal, že napadené správní rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel je proto toho názoru, že jde o rozhodnutí trpící natolik intenzivní vadou, že je vůbec nelze za rozhodnutí považovat, a tedy že jde o rozhodnutí nicotné. Vadu pak stěžovatel spatřoval v tom, že chyběl právní podklad pro vydání takového rozhodnutí, zvláště když ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vydání takového rozhodnutí (tj. o vyměření a doměření daně) výslovně zapovídá. Proto se domáhal, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti plně odkázalo na své vyjádření k žalobě, v němž je podrobně popsáno řízení související s předmětnou věcí a současně i stanovisko k žalobním námitkám, které korespondují s námitkami v kasační stížnosti. Ke stížní námitce týkající se nevěrohodnosti svědka L. K. finanční ředitelství uvedlo, že tento svědek byl předvolán na návrh stěžovatele, před výpovědí byl poučen o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet. Stěžovatel byl přítomen výpovědi svědka, přičemž mohl uplatnit všechna práva s tím související, tj. bylo mu umožněno klást svědkovi otázky. Zpochybňuje-li nyní stěžovatel věrohodnost svědecké výpovědi jím navrženého svědka, jeví se toto jednání jako ryze účelové. Svědek ve své výpovědi některá tvrzení stěžovatele potvrdil, některá vyvrátil a nezpochybnil svůj podpis na smlouvě. Finanční ředitelství vyjádřilo přesvědčení, že neexistuje důvod pro zpochybňování věrohodnosti svědka ani proběhnuvší svědecké výpovědi. Svědek ve své výpovědi potvrdil, že stěžovatel v té době disponoval spoustou reklamních předmětů, což vyplývá i z jeho účetnictví. Správce daně nezpochybňoval, že stěžovatel měl k dispozici reklamní předměty, proto také nepovažoval za nezbytné provádět v této věci výslechy dalších navržených svědků, ale zpochybnil dodání reklamních předmětů dodavatelem. K neoprávněnému zvýšení základu daně o částku ve výši 2 028 000 Kč za uskutečnění reklamních a propagačních služeb od dodavatele finanční ředitelství zdůraznilo a zopakovalo, že stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, že obchodní případ s dodavatelem byl reálně uzavřen a že tento mu dodal reklamní předměty uvedené na fakturách, a to v tvrzeném

množství. Správce daně ve zprávě dostatečně srozumitelně popsal, proč přistoupil k dokazování, jeho průběh, hodnocení jednotlivých důkazních prostředků a závěr, proč předmětné náklady neuznal jako daňové. K neoprávněnému zvýšení základu daně o částku ve výši 4 588 000 Kč související s tvorbou rezervy na opravu najatého hmotného majetku finanční ředitelství uvedlo, že závazek stěžovatele k opravám nevyplyval ani z nájemní smlouvy ani jejich platných dodatků a v roce 1997 jediný statutární zástupce stěžovatele popřel, že by stěžovatel ve skutečnosti zamýšlel a plánoval provést opravy, na které byla tvořena rezerva zahrnutá do nákladů. K námitce, že dohoda o provedení potřebných oprav byla sjednána ústně, finanční ředitelství konstatovalo, že i v případech, kdy je možno právní vztah sjednat ústní formou, je v daňovém řízení nositelem důkazního břemene daňový subjekt, tj. stěžovatel, a je tedy na něm, aby svá tvrzení správci daně prokázal. Při sjednávání právních úkonů ústní formou si smluvní strany musí být vědomy toho, že se vystavují nebezpečí, že nebudou schopny předmětné ujednání v budoucnu správci daně prokázat. Stěžovatel předmětnou rezervu tvořil v rozporu s ustanovením § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách, a proto ji nebylo možné uznat za výdaj sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K neoprávněnému zvýšení základu daně o částku ve výši 6 000 000 Kč z titulu vystavené směnky finanční ředitelství plně odkázalo na své vyjádření k žalobě. Ke stížní námitce týkající se zohlednění výše škody v důsledku živelní pohromy na spalovně finanční ředitelství uvedlo, že příjmy z pojistného plnění, tj. náhrada škody od pojišťovny, se nerovná hodnotě zničeného majetku daňové ani účetní, ale je dána výpočtem likvidátora vycházejícím z pojistné smlouvy, spoluúčasti pojištěného, různých podkladů, hodnocení a pojistných koeficientů. Pojistné plnění v závislosti na smlouvě pokrývá kromě náhrady zničeného majetku i náklady spojené s likvidací škody a jiné náklady, které pojištěnému vznikly v souvislosti s pojistnou událostí. Jedná se např. o statické posudky, faktury za demoliční práce, likvidační práce vykonané vlastními pracovníky, poplatky za odvoz sutí, náklady na opravy majetku, který nebyl zničen, ale jen poškozen atd. Tak tomu bylo i v případě pojistné náhrady vyplacené stěžovateli. Daňově uznatelnou částkou tak byla částka 55 075 713 Kč, která představuje daňovou zůstatkovou cenu vyřazeného hmotného majetku (spalovny) a požadavek na zohlednění vyšší částky v daňových nákladech nelze akceptovat. Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze uplatnit do daňových výdajů pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, což bylo naplněno u výše uvedené daňové zůstatkové ceny hmotného majetku. K námitce týkající se uplatnění reinvestice ve výši 5 866 765 Kč finanční ředitelství uvedlo, že v daném případě správce daně zvyšoval základ daně na základě provedené daňové kontroly podle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, a tudíž nebylo možno k tomuto zvýšenému základu daně reinvestiční odpočet uplatnit. Uplatnění odčitatelné položky je fakultativním nárokem daňového subjektu, k němuž nemůže správce daně v rámci daňové kontroly proti vůli subjektu přihlídnout, nebo projev vůle poplatníka nahradit. Naopak, kdyby tak správce daně učinil, jednal by nad rámec svých oprávnění, neboť je zcela na vůli daňového subjektu, ve kterém zdaňovacím období odčitatelnou položku uplatní. Z výše uvedených ustanovení zákona vyplývá, že správce daně nejen není povinen, ale ani oprávněn, k tomuto faktu přihlídnout. Správce daně tedy nemá za povinnost optimalizovat daňovou povinnost daňového subjektu. Vzhledem k výše uvedenému finanční ředitelství navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku z důvodu nedostatku odůvodnění (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu a nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů představujících součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů odůvodňovat své rozsudky. Ve správním soudnictví je tato zásada vyjádřena v ust. § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění rozhodnutí soudů ve správním soudnictví musí tedy vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. I podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (např. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS a rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; publikovaný na www.nssoud.cz).

Stěžovatel v kasační stížnosti na prvním místě namítal, že se krajský soud nezabýval jeho argumentací týkající se nevěrohodnosti a rozporů ve výpovědi svědka L. K., kterou označil pro věc za zásadní. Tato námitka stěžovatele je opodstatněná, protože krajský soud v odůvodnění rozsudku pouze uvedl: „Neobstojí také námitky směřující do hodnocení svědecké výpovědi“. Vůbec se však nezabýval argumenty stěžovatele obsaženými v žalobě, jimiž zpochybňoval věrohodnost svědecké výpovědi L. K. Pouhé obecné konstatování závěru bez uvedení, jak k němu krajský soud dospěl, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Ve druhém stížním bodě namítá stěžovatel nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočívající v tom, že se krajský soud nezabýval podrobně jeho jednotlivými argumenty a neuvedl, jaké úvahy a jaké důvody tuto argumentaci vyvracejí, a to ve vztahu ke zvýšení základu daně za uskutečnění reklamních a propagačních služeb od dodavatele. Rovněž tato námitka je důvodná, protože krajský soud se omezil pouze na konstatování, že „Neobstojí také námitky směřující ... do hodnocení žalobcova tvrzení, že v případě tašky se jedná o balení po 100 kusech po 165 Kč a do hodnocení rozporu mezi textem na faktuře a tvrzením žalobce (dodávky služeb a reklamní záběr ve sdělovacích prostředcích)“. Stěžovatel přitom v žalobě v této souvislosti namítal, že rozpor mezi obsahem a částkami uvedenými ve smlouvě a na jednotlivých fakturách by neměl být považován za důkaz o tom, že napadené plnění nebylo vůbec provedeno a že prokazuje pouze tolik, že tato smlouva nebyla plněna v rozsahu a za ceny sjednané při jejím uzavření, přičemž tento postup není v rozporu s právními předpisy. Dále v žalobě namítal, že důvody pro nedůvěryhodnost dodacích listů uváděné správcem daně nejsou přesvědčivé, neboť právní předpisy nestanoví povinnost odvolávat se na fakturách na dodací listy a nestanoví ani podstatné náležitosti dodacích listů. V žalobě rovněž vyjádřil nesouhlas s tím, že cena 165 Kč za jednu tašku je příliš vysoká, když finanční ředitelství bezdůvodně odmítlo jeho tvrzení, že se jedná o balení po 100 kusech za 165 Kč. Dále stěžovatel v žalobě namítal, že neměl povinnost provést inventarizaci zbytků reklamních předmětů k 31. 12. 1997 a navíc správce daně jej k tomu ani nevyzval. Argumentaci finančního ředitelství, že bylo zcela na něm, aby předložil všechny důkazní prostředky, aniž tušil, co správce daně očekává, příp. i k čemu mají důkazy směřovat, byla proto podle jeho názoru mylná. Protože s těmito žalobními námitkami, které stěžovatel

následně zopakoval i v kasační stížnosti, se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vůbec nezabýval, nemohl Nejvyšší správní soud jejich důvodnost věcně přezkoumat, neboť by tím i své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší nahrazovat závěry krajského soudu, neboť by tím vyloučil možnost, aby se proti takto formulovaným závěrům účastníci řízení mohli bránit opravným prostředkem.

V dalším stížním bodě stěžovatel zcela důvodně vytýká krajskému soudu, že ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách ve znění účinném v roce 1997 nevyžadovalo pro vytvoření rezervy na opravu hmotného majetku nájemcem, aby byl k opravám smluvně zavázán písemně. Podle citovaného ustanovení ve znění účinném do 27. 12. 1998 mohli rezervu na opravu hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je 8 a více let, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří jsou nájemci hmotného majetku a k opravám najatého hmotného majetku jsou smluvně zavázáni. Teprve s účinností od 28. 12. 1998 byl zákonem č. 33/1998 Sb. změněn zákon o rezervách tak, že v § 7 odst. 1 písm. b) za slovo „hmotného majetku jsou“ bylo vloženo slovo „písemně“. Proto je třeba, aby krajský soud posoudil žalobní bod týkající se uplatnění rezervy na opravu najatého majetku jako výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení příjmů z hlediska zákona o rezervách ve znění účinném v předmětném zdaňovacím období, tj. v roce 1997.

Nesouhlas vyjádřil stěžovatel také s argumentací krajského soudu týkající se výkladu ustanovení § 8 odst. 1 zákona o rezervách, neboť podle stěžovatele z tohoto ustanovení nevyplývá, že by podmínkou pro daňovou uznatelnost opravné položky k pohledávce za dlužníkem byla i skutečnost, že předmětná směnka souvisí s jeho podnikatelskou činností a stejně tak není podle jeho názoru rozhodné, byla-li pohledávka zaúčtována v okamžiku svého vzniku nebo kdykoliv později. Tento stížní bod není důvodný, i když se Nejvyšší správní soud s argumentací krajského soudu v plném rozsahu neztotožňuje.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů byly v roce 1997 výdaji (náklady) podle odst. 1 rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zvláštním zákonem byl zákon o rezervách. Opravné položky jsou daňovým výdajem (nákladem) tedy jen za předpokladu, že jsou splněny zákonné předpoklady pro jejich tvorbu a výši. Co se rozumí opravnými položkami je vymezeno v ustanovení § 8 odst. 2 zákona o rezervách. Z citovaného ustanovení vyplývá, že opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo řádně účtováno, což znamená, že pohledávky většinou ovlivnily výnosy v daném nebo dřívějším období, a proto se souvislost s podnikáním poplatníka automaticky předpokládá a není třeba ji prokazovat. Protože ale v daném případě byla směnka vystavena dne 11. 4. 2005, jedná se o pohledávku, o které mělo být účtováno v roce 2005. To se však nestalo, což stěžovatel nezpochybňuje, neboť uvádí, že o směnce zapomněl účtovat v době jejího vystavení. Nejvyšší správní soud neakceptuje názor stěžovatele, že o pohledávce nemuselo být účtováno v době jejího vzniku a že je dostačující, aby o ní bylo účtováno kdykoliv později, přičemž jediným časovým kritériem je, že se tak stalo před vytvořením opravné položky. Stěžovatel totiž zcela abstrahuje od toho, že podle platné právní úpravy v roce 1997 účtoval jako právnická osoba o stavu a pohybu obchodního majetku a závazků, čistého obchodního jmění, o nákladech, výnosech a zisku nebo ztrátě podniku v soustavě podvojného účetnictví a podle ustanovení § 3 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném v roce 1997, účtují účetní jednotky o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat

i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti, přičemž účetním obdobím je kalendářní rok. Bylo proto povinností stěžovatele účtovat o pohledávce v roce 1995 a jen pokud by tak učinil, byla by opravná položka k předmětné pohledávce výdajem (nákladem) daňově uznatelným.

Důvodný je však podle názoru Nejvyššího správního soudu další stížní bod týkající se škody, která vznikla stěžovateli v důsledku živelní pohromy. Zákon o daních z příjmů konstruuje výdaje jako právní pojem jen pro účely zdanění, a to jako soubor nejen výdajů reálných, ale i fiktivních (např. odpisy, opravné položky), které daňový subjekt fakticky nevynaložil, ale má právo si o ně snížit základ daně. Výdaje uplatněné v daňovém přiznání jsou tedy součtem položek, které zákon o daních z příjmů jako výdaje definuje a ne těch, které daňový subjekt v předmětném zdaňovacím období skutečně vynaložil.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Podle odst. 2 jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také položky, které jsou taxativně uvedeny pod písm. a) až d). Podle písm. c) citovaného ustanovení je výdajem (nákladem) zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku vyřazeného v důsledku škody jen do výše náhrad, s výjimkou uvedenou pod písm. l), přičemž pod tímto písmenem jsou zahrnuty i škody vzniklé v důsledku živelních pohrom.

Pokud jde o výdaje (náklady), které jsou daňově uznatelné podle odst. 2 citovaného ustanovení, u těchto nemusí daňový subjekt prokazovat jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení příjmů, protože s ohledem na jejich charakter zákonodárce poplatníkovi umožnil, aby si je odečetl pro zjištění základu daně a podmínka souvislosti se zdanitelnými příjmy se považuje za automaticky splněnou. Je tomu tak proto, že u některých z nich, právě s ohledem na jejich charakter, to ani není možné. Proto požadavek krajského soudu vyslovený v této souvislosti jde nad rámec zákona. Proto je nezbytné, aby krajský soud v dalším řízení znovu přezkoumal zákonost postupu finančního ředitelství ve vztahu ke škodě vzniklé v důsledku živelní pohromy.

V posledním stížním bodě stěžovatel namítal pochybení krajského soudu, neboť jím citovaná ustanovení neznemožňují podle názoru stěžovatele správci daně přihlídnout při vyhodnocování výsledků daňové kontroly k reinvesticím, zvláště byl-li na to upozorněn.

Ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů vymezuje jaké částky může daňový subjekt odečíst od základu daně za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek. Podle odst. 3 citovaného ustanovení mohou poplatníci od základu daně odečíst části vstupní ceny hmotného majetku (tzv. reinvestice). Je právem daňového subjektu, aby si uplatnil odpočet v citovaném ustanovení určeného procenta vstupní ceny hmotného majetku při splnění podmínek stanovených v odst. 3 až 10 citovaného ustanovení, ale nikoliv jeho povinností. Citované ustanovení tak ponechává zcela a výlučně na úvaze daňového subjektu, zda nárok na odpočet uplatní. Při uplatňování odpočtu podle citovaného ustanovení se tedy jedná o ekonomickou úvahu daňového subjektu a správce daně nemůže tuto úvahu sám nahradit. Pokud by tak učinil, zasáhl by do výlučných práv daňového subjektu. Není totiž povinností správce daně, aby za daňový subjekt vyhledával všechny možnosti, jimiž by mohla být daňová povinnost snížena, ale je jeho povinností dbát, aby daňová povinnost byla

vyměřena a hrazena v zákonné výši a nedocházelo ke krácení daňových příjmů. Správce daně podle ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků je sice povinen i oprávněn přihlédnout při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, ale není oprávněn zohledňovat při stanovení daně skutečnosti, které jsou v plné dispozici daňového subjektu a nebyly řádně uplatněny zákonným způsobem. V této souvislosti lze odkázat jak na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 27. 10. 2005. č. j. 2 Afs 205/2004 - 77 a ze dne 27. 3. 2007 č. j. 8 Afs 111/2005 - 106), tak i Ústavního soudu (např. usnesení ze dne 22. 1. 2002 sp. zn. II. ÚS 166/01 a usnesení ze dne 25. 10. 2002 sp. zn. IV. ÚS 298/02). Proto závěr, k němuž dospěl krajský soud v napadeném rozsudku je zcela v souladu se zákonem.

Pokud v doplnění kasační stížnosti stěžovatel namítal, že napadené správní rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků, jedná se o důvod nepřipustný ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., protože jej stěžovatel neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech 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 5. září 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu