



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Dany Černé a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci žalobce: **Železniční opravny a strojírny s.r.o.**, se sídlem Za Mototechnou 1114/4, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.6.2013, č.j. 16392/13/5000-14202-701175,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

- [1] Žalobce napadl shora uvedené správní (daňové) rozhodnutí, kterým byl změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 vydaný dne 6.4.2012 Finančním úřadem pro Prahu 5 (dále také jen „*finanční úřad*“), č.j. 265046/12/005516108018 (oba správní úřady pak obecně v odůvodnění zmiňované též jako správce daně).
- [2] Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu, domáhaje se jeho zrušení, včetně zrušení platebního výměru, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě vymezil tyto žalobní body, jimiž je soud při svém přezkumu vázán. Uvedl, že nesouhlasí s tím, že neprokázal oprávněnost tvorby zákonné rezervy na opravu hmotného majetku v souladu s ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o rezervách*“), neboť tyto zákony nestanoví formu a náležitosti dokumentace týkající se tvorby, čerpání, resp. zrušení zákonných rezerv na opravy

hmotného majetku. Obecně uvedl, že podle jeho názoru předložil podklady jednoznačně prokazující správnost podaného daňového přiznání za předmětné období, a zcela obecně uvedl, že postup správce daně lze považovat za přepjatý formalismus, přičemž odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 9.6.2005, sp. zn. II. ÚS 348/04, aniž by jakkoliv vymezil, proč by se právní názor v tomto nálezu měl aplikovat na žalobce. Konkrétněji uvedl, že správnost a oprávněnost tvorby zákonné rezervy na opravu hmotného majetku prokazoval plánem tvorby zákonných rezerv k 31.12.2005, k 31.12.2006, 31.12.2007 a 31.12.2008, interním předpisem ČSÚ, zpracovanými rozpočty nákladů na konkrétní druh majetku vyžadující si opravu (bez konkrétnější vymezení), čerpání zákonných rezerv k 31.12.2007 a 31.12.2008, inventarizaci majetku, závazků a vlastního jmění k 31.12.2005, k 31.12.2006, 31.12.2007 a 31.12.2008. Uvedl, že plán tvorby zákonných rezerv byl každý rok vypracovaný v souladu s ust. § 7 zákona o rezervách a na základě interního předpisu, byl vypracován osobou odborně způsobilou a s náležitou péčí; kromě celkové výše rezervy byl stanoven i její rozpis na jednotlivé roky. Podle názoru žalobce správce daně požadoval nezákonně předložení těchto dokumentů – písemného zápisu o rozhodnutí vedení společnosti o tvorbě zákonných rezerv na opravu hmotného majetku, písemný zápis o vyčlenění majetku, na který budou vytvořeny zákonné rezervy na jeho opravu, účtování tvorby, čerpání, resp. zrušení zákonných rezerv na opravu hmotného majetku ne dle druhů rezerv, ale dle jednotlivých inventárních čísel, a doložení technického stavu hmotného majetku, u kterých se daňový subjekt rozhodl vytvořit zákonné rezervy na jeho opravu. Tuto skutečnost potvrdil i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 14 v odst. 4, žalobce v této souvislosti poukázal na článek 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a ust. § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“).

- [3] Žalobce dále uvedl, že považuje za nesprávné, pokud správce daně považoval za nesprávné čerpání a tvorbu rezerv v roce 2008, když je nelogické, aby správce daně na jedné straně prohlásil komplexně celou tvorbu rezerv za neprůkaznou, nedoloženou a nevěrohodnou, na druhé straně však ponechá čerpání rezervy beze změny.
- [4] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž v důvodech odkázal na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí. Poukázal na splnění důkazní povinnosti daňového subjektu, na to, že se zabýval všemi odvolacími důvody, které žalobce uplatnil v odvolání, žaloba pouze znovu některé z těchto důvodů opakuje, když žalobce za nezákonné považuje ty skutečnosti, které žalovaný neakceptoval.
- [5] Z obsahu předloženého správního spisu jsou patrné tyto pro posouzení důvodnosti podané žaloby podstatné skutečnosti. Vzhledem k tomu, že spor mezi účastníky je veden toliko v rovině právní a žalobce napadá závěry žalovaného konkrétně uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, soud se v konstatační části rozsudku věnuje pouze této části správního spisu.
- [6] V odůvodnění napadeného správního rozhodnutí je mj. uvedeno, že finanční úřad vycházel z projednané zprávy o daňové kontrole zpracované Finančním úřadem v Nymburce. Během daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce prostřednictvím účtu 552 – rezerva na opravy DHM žalobce neoprávněně uplatnil do daňově účinných nákladů roku 2008 tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku v celkové výši 5.748.000,- Kč (správce daně uvádí chybně částku 5.748.000,- Kč, kterou žalovaný

opravil). Pro posouzení odvolacích námitek žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vyšel správce daně z toho, že zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem projednána, žalobce byl vyzván, aby se k ní vyjádřil a aby prokázal oprávněnost uplatnění příslušných rezerv, žalobce se vyjádřil a uplatnil své podklady pro prokázání této skutečnosti. Žalovaný tyto podklady neuznal jako podklady, které by prokazovaly oprávněnost užití těchto rezerv, neboť žalobce účtovat o tvorbě všech rezerv na jeden analytický účet, rovněž čerpání a zrušení všech rezerv z různých titulů bylo vedeno na jednom analytickém účtu, což je v rozporu s bodem 4.3 Českého účetního standardu č. 004, v průběhu daňové kontrole byly předloženy rozdílné verze plánu tvorby rezerv a jejich rozpočtů, u kterých byly uvedeny jiné částky u jednotlivého hmotného majetku (zejména u odpisové třídy 5), vnitřní předpis žalobce nazvaný „Český účetní standard pro podnikatele č. 004 – Rezervy“ postrádal podpis zhotovitele, údaj o jeho schválení a podpis jednatele společnosti, chyběly v něm základní náležitosti (tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši a způsob jejich vytváření a používání, předpis měl obecný charakter, nebyly v něm uvedeny žádné konkrétní údaje), na předložených rozpočtech chyběly základní náležitosti, nebylo uvedeno, kdo je zpracoval, z jakých podkladů vycházel, kdy byly zpracované, kdo je zpracoval a odsouhlasil, na většině rozpočtů nebyly uvedeny ceny za materiál a ceny za provedené práce, na některých rozpočtech byla uvedena měrná jednotka 1 ks, nebyly předloženy podklady, v jakém technickém stavu byl jednotlivý hmotný majetek předtím, než se žalobce v roce 2005 rozhodl vytvářet rezervy na jeho opravu, u některých položek sjednalo jednoznačně o technické zhodnocení a nikoliv o opravu hmotného majetku (např. inv. č. 10838 – Výroba náhradních dílů obj. 002 položka oprava vnějšího opláštění budovy (zateplení), inv. č. 10839 – oprava elektr. točivých strojů - oprava vnějšího opláštění budovy (zateplení), inv. č. 10831 Lokomotivka – oprava vnějšího opláštění budovy (zateplení), inv. č. 10133 sociální přístavek – rošt sádrokartonu, bourání příček, sekání pro osvětlení, v předložených rozpočtech byly uvedeny v kolonce „Popis“ jiné údaje o jednotlivých typech – charakterech opravy a v kolonce „Náklady“ jiné údaje o jejich výši, než které byly uvedeny v tabulce „Plán tvorby“ a v tabulkách o tvorbě, čerpání a rušení rezerv, plán tvorby rezerv byl žalobcem zpracován v mnoha případech nerovnoměrně, což zákon o rezervách nepřipouští (v prvním roce tvorby rezervy 2005 byla u převážné většiny hmotného majetku vytvořena rezerva ve výši jedné poloviny celkových nákladů, v dalších letech byla druhá polovina nákladů rozložena do více zdaňovacích období, čímž došlo k nerovnoměrné tvorbě rezerv, žalobce tuto skutečnost řádně neodůvodnil, u inventarizace nebyl přiložen písemný zápis inventarizační komise, za konečnou a správnou verzi plánu a rozpočtu rezerv na opravy hmotného majetku byla žalobcem označena tabulka předložená správci daně dne 25.7.2011, která vykazovala oproti dříve předloženým tabulkám značné nesrovnalosti, ačkoliv částka vytvořené rezervy ve výši 5.748.000,- Kč zůstala téměř stejná (došlo k jejímu navýšení o 80,- Kč), k podstatným rozdílům však došlo v čerpání rezerv, kdy v původně předložené tabulce byla vyčíslena hodnota čerpaných rezerv ve výši 7.654.626,- Kč, v konečné verzi pouze v částce 1.888.520,- Kč a opačný poměr byl vykázan u zrušených rezerv, kdy v původní tabulce byly zrušeny rezervy ve výši 2.247.872,- Kč, zatímco v konečné tabulce byly zrušeny rezervy v celkové částce 8.013.979,- Kč, žalobce vytvářel rezervy v důsledku škody a čerpal zákonné rezervy na běžné opravy a údržbu majetku (např. zakázka č. 899), v tabulkách čerpání rezerv byl v několika případech uveden pouze celkový součet normohodin práce, aniž by byla vyčíslena hodnota spotřebovaného materiálu, nevěrohodnost tvorby zákonných rezerv je možné spatřovat i v tom, že celková hodnota čerpaných rezerv v roce 2008 ve výši 9.902.499,- Kč byla žalobcem čerpána

na skutečné opravy hmotného majetku pouze v celkové částce 1.888.520,- Kč, přičemž hodnota rezervy vytvořená na vrub nákladů v minulých zdaňovacích obdobích ve výši 8.013.979,- Kč byla zrušena bez toho, aby byl naplněn její účel.

- [7] V odůvodnění je dále uvedeno, že předmětem sporu zůstává otázka, zda žalobce uplatnil tvorbu zákonné rezervy na opravu hmotného majetku v celkové výši 5.748.080,- Kč v daňově účinných nákladech zdaňovacího období 2008 v souladu s ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, tzv. zda způsob tvorby a výše této rezervy byl uplatněn v souladu se zákonem o rezervách, resp. zda žalobce unesl z tohoto titulu důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Žalobce musí prokázat, k jakému existujícímu hmotnému majetku se předmětná rezerva vztahovala (ust. § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů), zda rezerva byla vytvořena na budoucí opravy ve smyslu ust. § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2000 Sb., a nikoliv na technické zhodnocení hmotného majetku ve smyslu ust. § 33 zákona o daních z příjmů či na opravy v důsledku škody a jiné tituly, u nichž je tvorba vyloučená, a prokázání výše rezervy na opravy konkrétního hmotného majetku, která může být uplatněna v daňových nákladech podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. V provedeném přezkumném řízení bylo žalovaným zjištěno, že důvodem pro dodatečné zvýšení daňové povinnosti za zdaňovací období 2008 bylo neoprávněné uplatnění celkové částky vytvořené rezervy na opravy hmotného majetku v daňových nákladech (žalobce účetním dokladem ze dne 31.12.2008 zaúčtoval tvorbu zákonné rezervy na opravy hmotného majetku na vrub účtu 552 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 451 v celkové částce 5.748.000,- Kč). Finanční úřad požadoval po žalobci prokázání správnosti a oprávněnosti zaúčtované tvorby rezervy na opravy. Žalovaný poukázal na ust. § 3 zákona o rezervách, podle něhož způsob tvorby rezervy na opravy hmotného majetku a její výše musí být prokazatelná. Možnost snížit základ daně o náklady na tvorbu rezervy je státem akceptovaný způsob směřující ke shromáždění finančních prostředků potřebných pro realizaci různých zákonem připuštěných účelů v budoucnosti, tedy umožnění daňovému subjektu optimálně nakládat s prostředky, které bude třeba v budoucnu vynaložit a které budou daňovým nákladem. Žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2009, čj. 9 Afs 62/2008-59, kde je zvýrazněna ekonomická role tvorby rezerv. Institut rezervy je však spojen s povinností využít vytvořené finanční prostředky pouze pro účely vymezené zákonem (v tomto případě oprava hmotného majetku) a s povinností dodržet podmínky jejich tvorby a čerpání. Zamýšlí-li tedy daňový subjekt tohoto institutu využít, musí si být vědom, že bude muset prokázat zákonem stanovené podmínky k uplatnění tohoto nákladu (žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.11.2007, čj. 9 Afs 50/2007-59).
- [8] V odůvodnění dále žalovaný reaguje na odvolací námitky. K námitce žalobce, že předložil veškeré důkazní prostředky, které však byly správcem daně odmítnuty (téměř shodné, jako v podané žalobě), je uvedeno, že v předchozí části odůvodnění byl uveden výčet nedostatků a závad, kterými žalobce porušil zákonné podmínky pro vytvoření rezerv, odvolací námitky tak nemají oporu ve spisovém materiálu. Žalobce neprokázal předložený rozpočet týkající se oprav hmotného majetku, neboť ten postrádal reálný ověřitelný podklad ohledně cenových údajů, rozpočet, předložený žalobcem, nevycházel z žádných konkrétních ověřitelných podkladů a nebylo zřejmé, které položky se týkají opravy hmotného majetku a které jeho rekonstrukce, která je zároveň i technickým zhodnocením. Chyběl i doklad o skutečném výchozím stavu předmětného hmotného majetku před zahájením tvorby rezervy.

- [9] K odvolací námitce, že žalobce předložil plán tvorby zákonných rezerv na roky 2005-2008, interní předpis, rozpočty, čerpání rezerv za roky 2007 a 2008 a inventarizace za rok 2005 – 2008 (shodná námitka, jako žalobní bod), je uvedeno, že žalobce v průběhu kontroly předložil dokonce 4 verze plánu tvorby, čerpání a zrušení zákonných rezerv formou tabulek, které se od sebe lišily v zásadních údajích tak, jak bylo popsáno ve zprávě o daňové kontrole. K odvolací námitce, že plán tvorby rezerv byl každý rok zpracován podle ust. § 7 zákona o rezervách je uvedeno, že k předložení interního předpisu byl žalobce opakovaně vyzván, nakonec předložil předpis, který postrádal základní zákonné náležitosti (nebyly tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši, způsob jejich vytváření a používání). Tento způsob účtování umožnil žalobci předložit tabulky plánu tvorby rezerv v několika odlišných provedeních. Ohledně námitky, že rozpočty vypracovala odborně způsobilá osoba, je uvedeno, že rozpočty postrádaly jméno a podpis této osoby, nebylo doloženo, z jakých podkladů tato osoba vycházela. Dále je uvedeno, že zákon sice výslovně neukládá žalobci vyhotovit správcem daně požadované doklady, ale povinnost prokázat splnění veškerých výše uvedených zákonných podmínek k uplatnění tvorby zákonné rezervy na opravy hmotného majetku jako daňově účinného nákladu.
- [10] K dalším odvolacím námitkám je v odůvodnění uvedeno, že finanční úřad hodnotil provedené důkazy podle ust. § 8 daňového řádu, předložené podklady od žalobce předkládala vždy osoba, která za něj jednala či jej zastupovala (např. několik verzí tabulek). Ohledně zohlednění částky 9.902.500,- Kč v roce 2008 jako zohlednění čerpání a zrušení rezervy v roce 2008 je uvedeno, že to není možné, neboť žalobcem vykázaná hodnota čerpaných rezerv, popř. rezerv zrušených pro nepotřebnost, se vztahuje k hodnotě zákonných rezerv, které byly žalobcem vytvořeny v letech 2005 – 2007, a tato hodnota byla uplatněna v daňově účinných nákladech v těchto letech, tato částka se tak nevztahuje k hodnotě rezerv vytvořených žalobcem v roce 2008.
- [11] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.
- [12] Podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době: „(2) *Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také... (i) rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon 22a) a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou 131) s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10,...*“.
- [13] Podle ust. § 3 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění účinném v rozhodné době: „*Rezervy a opravné položky se tvoří způsobem a k účelům stanoveným tímto zákonem a uplatňují se za zdaňovací období, není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u právnických osob rozumí zdaňovací období vymezené v zákoně o daních z příjmů, 1c) pokud trvá nejméně 12 kalendářních měsíců nebo pokud je kratší než 12 měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo*

družstva. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u fyzických osob rozumí kalendářní rok.“.

- [14] Podle ust. § 7 zákona o rezervách: „(1) Rezervu na opravy hmotného majetku, 12) která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, 1) jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří (a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu, 12a) anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, 12a) pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písmena b),

- a. (b) jsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku jsou smluvně písemně zavázáni,
- b. (c) procházejí reorganizací nebo oddlužením podle zvláštního právního předpisu 12b) a jejichž vlastnické právo ke hmotnému majetku, k němuž byla rezerva tvořena, nebylo průběhem insolvenčního řízení ani pravomocným ukončením insolvenčního řízení dotčeno.
- c. (2) Za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. 13)
- d. (3) Rezerva podle odstavce 1 se nevytváří v případech hmotného majetku,
 - i. který je určen k likvidaci,
 - ii. u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události,
 - iii. u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok,
 - iv. k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkursu podle zvláštního právního předpisu 12b).

(4) Výše rezervy na opravy hmotného majetku se 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. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách; v takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím.

- e. (5) Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy.

- f. (6) Zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.
- (7) Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.
- (8) Maximální doba tvorby rezervy podle předchozích odstavců činí u hmotného majetku zatříděného
- a) ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období
 - b) ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období
 - c) ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období
 - d) v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období
- i. vymezených v zákoně o daních z příjmů c) a po sobě jdoucích v každé odpisové skupině, přičemž k období, za které se podávalo daňové přiznání, ale zdaňovacím obdobím nebylo, se nepřihlíží.
- (9) V započaté tvorbě rezervy může pokračovat poplatník daně z příjmů, který započal tvorbu rezervy na opravy najatého hmotného majetku uvedeného v odstavci 1 písm. b) a v průběhu tvorby rezervy se stal vlastníkem tohoto majetku, bude-li dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby.
- (10) Poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty, vychází při stanovení výše rezervy z rozpočtu nákladů na opravu v ocenění bez daně z přidané hodnoty.
- (11) V případě přeměny se za zdaňovací období pro účely tvorby rezervy podle odstavce 1 považuje i období, za které se podává daňové přiznání.“.
- [15] Podle ust. § 92 daňového řádu: „(1) Dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.
- a. (2) Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
- (3) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
- (4) Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
- b. (5) Správce daně prokazuje
 - i. oznámení vlastních písemností,
 - ii. skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
 - iii. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
 - iv. skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti,
 - v. skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
 - c. (6) Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.
 - d. (7) Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o

hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.“.

- [16] Podle ust. § 8 daňového řádu: „(1) Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
a. (2) Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.
(3) Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“.
- [17] Při posouzení žalobních bodů soud nejprve obecně uvádí, že ty jsou naprosto nekonkrétní, vůbec nereagují na odůvodnění napadeného správního rozhodnutí a obsahově kryjí podané odvolání v daňovém řízení, na něž už konkrétními argumenty i skutkovými zjištěními reagoval žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Konkrétně uvedené žalobní body pak podle názoru soudu v podstatě žádnou polemiku s tímto rozhodnutím neuvádějí a omezují se na kopírování podaného odvolání, aniž by k němu argumentačně něco přidaly.
- [18] Obecně k tvorbě příslušných rezerv soud, stejně jako žalovaný, uvádí, že ty jsou tzv. daňově uznatelným nákladem podle ust. § 24 zákona o daních z příjmů, a to v příslušném zdaňovacím období. Proto, aby mohly jako daňový náklad být tyto rezervy (jejich tvorba a posléze jejich čerpání) uznány, musí být splněny příslušné zákonné požadavky, které stanoví zejména zákon o rezervách. Pokud tyto zákonné požadavky splněny nejsou, nejedná se o žádnou vytvořenou rezervu, a její uplatnění není daňově uznatelných výdajem. Tím dojde k tomu, že daňový základ daňového subjektu nemůže být o takto nezákonně vytvořenou a případně užitou rezervu snížen.
- [19] Obecně se k problematice tvorby a daňové uznatelnosti rezerv vyjádřil několikrát i Nejvyšší správní soud, jehož rozhodnutí žalovaný v odůvodnění rozhodnutí zmiňuje a z nich vychází, přičemž soud má takový postup za zákonný, vycházející z respektování jak příslušných zákonných norem, tak i příslušné judikatury.
- [20] Oprávněnost tvorby rezerv a jejich uplatnění jako daňově uznatelného výdaje prokazuje daňový subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.11.2007, čj. 9 Afs 50/2007-59: „*Oprávněnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnost, způsob výpočtu její výše a způsob jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, prokazuje daňový subjekt. II. Zjištěnými okolnostmi, k nimž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přihlížet, jsou všechny okolnosti, které byly při daňové kontrole zjištěny, s výjimkou těch, pro jejichž dodatečné uplatnění stanoví zákon výlučně formu dodatečného daňového přiznání. Je přitom nerozhodné, zda jde o okolnosti mající za následek zvýšení či naopak snížení daňové povinnosti a zda jsou tyto okolnosti zjištěny z podání, která vůči správci daně učiní daňový subjekt. Rozhodné je pouze to, zda se v průběhu daňového řízení ukáží jako pravdivé a zda jejich zohlednění v průběhu daňové kontroly není zákonem vyloučeno.“.*
- [21] Smysl a vytváření rezerv pak doplnil o svou úvahu Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 19.6.2014, čj. 6 Afs23/2014-35: „*Hodnocení ekonomického smyslu*

vytváření rezerv na opravu hmotného majetku podle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, hraje zásadní roli při posuzování opodstatněnosti těchto rezerv. Nezákonná je rezerva, jejímž jediným účelem je získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Tak tomu bude zejména v situaci, kdy nejsou opravy hmotného majetku, na které je rezerva vytvářena, od počátku uskutečnitelné. Oproti tomu v případě, že uskutečnění plánovaných oprav není jisté, ale stále se jedná o jednu z možných variant budoucího vývoje podnikatelského záměru daňového subjektu (např. vedle rekonstrukce mající povahu technického zhodnocení, na niž rezervu vytvářet nelze), vytváření rezervy na tyto opravy není v rozporu se zákonem.“

- [22] Řádnost uplatnění rezervy na opravu hmotného majetku jako daňového výdaje pak hodnotil Nejvyšší správní soud i ve svém rozsudku ze dne 24.4.2008, čj. 7 Afs 107/2007-59: „K tomu, aby byl nájemce hmotného majetku oprávněn k tvorbě rezervy na opravy hmotného majetku, nestačí pouhé smluvní písemné zavázání k jeho opravám [§ 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů]. Ze smlouvy musí být též zřejmé, že náklady na provedené opravy jdou k tíži nájemce. Jenom tak je splněna podmínka, že rezerva na opravu hmotného majetku (§ 7 odst. 1 citovaného zákona) je výdajem (nákladem) nájemce na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.“
- [23] Všechna shora uvedená zákonná ustanovení i právní názory Nejvyššího správního soudu, které je dotvářejí, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí respektoval a z nich při právním i skutkovém hodnocení vycházel. Soud tak může v konkrétních skutečnostech (žalobcem nijak konkrétně nezpochybněných) na toto odůvodnění odkázat a činit tak, když tyto podstatné okolnosti uvedl v předchozí části odůvodnění tohoto rozsudku.
- [24] Ke konkrétnějším žalobním námitkám pak soud uvádí, že pokud žalobce tvrdil, že podle svého přesvědčení unesl své důkazní břemeno, když správci daně předkládal jako důkazní prostředky plán tvorby rezerv v letech 2005 – 2008, interní předpis, rozpočty nákladů, čerpání rezerv a inventarizaci majetku, závazků a vlastního jmění v letech 2005 – 2008, pak je poměrně nejasné, proč tyto skutečnosti znovu uvádí. Spor není v tom, že by žalobce tyto podklady předkládal či nikoliv; podstatou (důvodem) pro rozhodnutí je skutečnost, že tyto podklady jsou nepřesné, mnohé vůbec nepodepsané, interní předpis pro tvorbu rezerv jsou pouze obecně rozepsaná ustanovení obecného předpisu bez jakéhokoliv vztahu ke konkrétnímu majetku, na jehož opravy by tvorba rezerv měla být určena, žalobce v průběhu daňového řízení dokonce předložil 4 verze tabulek (zhusta ani nepodepsaných), které se navzájem lišily a kterými chtěl oprávněnost tvorby rezerv prokázat. Soud uvádí, že žalobcem předložené podklady (listiny) jsou nevěrohodné, mnohé postrádají vůbec zákonné znaky, aby mohly kvality podkladu pro oprávněnost uplatnění rezervy do daňových nákladů nabýt, jedná se tak o naprosto neprůkazné listiny, jimiž daňovou uznatelnost tvorby rezerv nelze prokázat.
- [25] Plán tvorby rezerv nebyl vypracovaný v souladu s ust. § 7 zákona o rezervách, neboť postrádal základní náležitosti, které by měl mít, což bylo v předchozí části uvedeno (nebyly zde uvedeny tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši, způsob jejich vytváření a používání). O žádný plán tvorby rezerv se tak nejednalo, jednalo se pouze o listinu, která tímto způsobem byla označena, která však podstatné náležitosti plánu tvorby rezerv postrádala.

- [26] Pokud žalobce uvádí, že správce daně po něm požadoval prokázání skutečností, které není oprávněn požadovat (písemný zápis o rozhodnutí o tvorbě rezerv, písemný zápis o vyčlenění majetku, účtování tvorby dle jednotlivých inventárních čísel, doložení technického stavu hmotného majetku), pak soud uvádí, že správce daně pouze v průběhu daňového řízení reagoval na tvrzení (stále měněná a dokládána několika různými verzemi podkladů), která uváděl žalobce. V této souvislosti soud uvádí, že je pouze na žalobci, jak a čím prokáže zákonnou tvorbu rezerv a tím i jejich daňovou uznatelnost. Pokud tak vůbec neučiní, či tak učiní zcela zjevně nevěrohodnými a neprůkaznými listinami či jinými podklady (což se stalo v tomto případě) a něco v řízení tvrdí, správce daně na tato jeho tvrzení reaguje a požaduje předložení toho, co žalobce tvrdil. Soud uvádí, že podklady, které žalobce správci daně předložil, jsou naprosto nevěrohodné, což sdělil opakovaně i správce daně žalobci, a žalobce tak měl možnost na tuto skutečnost reagovat a předložit alespoň podklady řádně vyhotovené, tedy minimálně aspoň podepsané. Pokud tak neučinil, jedná se o jeho svobodnou vůli, musí však poté počítat s následky takového jednání, kterým je okolnost, že oprávněnost zahrnutí výdaje do rezerv v příslušném zdaňovacím období neprokázal. Je tak nutné uzavřít, že tato část příslušného řízení i odůvodnění je poměrně marginální k ostatním zjištěním, a soud uvádí, že pokud správce daně poté, co žalobce v daňovém řízení nic podstatného pro tvorbu rezervy neprokázal, po něm požadoval doložení dalších podkladů, které tvrzení žalobce měla podpořit, k žádnému nezákonnému postupu nedošlo, a ze strany správce daně se pouze jednalo o reakci na to, co žalobce jako daňový subjekt v příslušném řízení sám tvrdil.
- [27] Ohledně obecně namítaného postupu podle článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a tvrzeného nedodržení ust. § 8 daňového řádu soud uvádí, že tyto žalobní body jsou natolik obecné, že se k nim nedá konkrétně vyjádřit. Jak bylo shora uvedeno, správce daně postupoval v souladu se shora uvedenými zákonnými ustanoveními i příslušnou judikaturou, soud tak žádné porušení příslušných procesních ustanovení ani nezjistil, že by správce daně nepostupoval obecně v rozporu s nějakým zákonem.
- [28] V poslední části žaloby žalobce namítá, že nesouhlasí s právním názorem žalovaného ohledně tvorby rezervy v roce 2008, když žalobce opětovně naprosto vůbec konkrétně neuvádí, co konkrétně na postupu žalovaného vytýká, když odkazuje na předchozí odstavec, který se však vůbec tvorby a čerpání rezervy v roce 2008 netýká. Žalovaný k této námitce, která byla součástí odvolání, v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že hodnotu nelze použít u rezervy tvořené v roce 2008, neboť byla jako daňově uznatelný výdaj použita v letech 2005 – 2007. Takový závěr je logický a odpovídá zásadě, že daňově uznatelný výdaj je možné jako takový použít pouze jednou.
- [29] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).
- [30] Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).
- [31] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem.

Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 30. prosince 2016

JUDr. Ladislav Hejtmánek v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Kotlanová