



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Marcely Rouskové a JUDr. Hany Pipkové v právní věci žalobce: **Autodílna Sedlec s.r.o.**, se sídlem Sedlec-Prčice, Benešovská 183, IČ: 475 47 502, zast. Ing. Františkem Mejťou, daňovým poradcem, se sídlem Písek, Zeyerova 2388, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 24.8.2010, č.j.: 4466/10-1200-203335 a č.j.: 4470/10-1200-203335,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 24.8.2010 č.j. 4466/10-1200-203335, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 vydaného Finančním úřadem v Sedlčanech dne 31.3.2009 pod. č.j. 15926/09/066970203069, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 1 632 000,- Kč a sděleno penále ve výši 326 400,- Kč a současně se domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 24.8.2010 č.j. 4470/10-1200-203335, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 vydaného Finančním úřadem v Sedlčanech dne 31.3.2009 pod. č.j. 15983/09/066970203069, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 117 840,- Kč, zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 508 854,- Kč a sděleno penále ve výši 49 010,- Kč.

S účinností od 1.1.2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Praze se stalo Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Brno, Masarykova 31, které je tedy žalovaným v řešeném případě.

V odůvodnění napadených rozhodnutí Finanční ředitelství v Praze uvedlo, že na základě daňové kontroly zahájené dne 12.1.2009 byla žalobci napadenými rozhodnutími na základě zprávy o daňové kontrole dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 1 632 000,- Kč. Žalobce uplatnil ve zdaňovacím období roku 2006 jako daňově účinný náklad rezervu ve výši 6 800 000,- Kč. Správce daně při daňové kontrole dospěl k závěru, že tato rezerva nebyla tvořena v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., a proto se nejedná o daňový náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb. Za zdaňovací období roku 2007 byla dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 117 840,- Kč, zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 508 854,- Kč a sděleno penále v celkové výši 49 010 Kč. Žalobce uplatnil ve zdaňovacím období roku 2007 jako daňově účinný náklad rezervu ve výši 1 000 000,- Kč. Správce daně při daňové kontrole dospěl k závěru, že tato rezerva nebyla tvořena v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., a proto se nejedná o daňový doklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1996 Sb., správce daně vyloučil zároveň z daňově účinných nákladů částku 540,- Kč, která není předmětem odvolání.

Odvolací orgán po přezkoumání předmětných dodatečných výměrů uvedl, že je nepochybné, že žalobce je vlastníkem areálu v Sedlci, resp. nemovitostí č.p. 15 a č.p. 16. Žalobce tvořil rezervu na opravu hmotného majetku a to v roce 2006 ve výši 6 800 000,- Kč a v roce 2007 ve výši 1 000 000,- Kč, která byla zaúčtována na vrub účtu 552 a ve prospěch účtu 451. Správce daně výzvou ze dne 19.2.2009 č.j. 4309/09/066930205659 vyzval žalobce, aby prokázal, že rezerva byla tvořena v souladu s ust. § 7 zákona č. 593/1992 Sb. a oprávněně uplatněna v souladu s ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb. jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Žalobce ve věci prokázání zákonné tvorby rezervy předložil dne 4.3.2009 „Rozpočet na rek. areálu AD Sedlec rok 2006 a 2007. Předložený rozpočet představuje seznam stavebních činností týkajících se budovy č. 1 (č.p.16) a to sociálních zařízení, kanceláře, prodejny, lakovny, skladu, bytů, dále budovy č. 2 (č.p. 15) a venkovní kanalizace, předpokládané náklady jsou vyčísleny ve výši 7 800 000,- Kč. Z předloženého rozpočtu podle žalovaného jednoznačně vyplývá, že žalobce tvořil rezervu od počátku v rozporu s ust. § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb. Z rozpočtu vyplývá, že rezerva byla tvořena nejen v nesprávné výši (měla být tvořena ve zdaňovacích obdobích let 2006 a 2007 ve výši 3 900 000,- Kč), ale nebyla dodržena také zásada, která stanoví, že rezerva musí být tvořena podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy (majetek, na jehož opravu byla rezerva tvořena, není evidován jako areál, ale jako jednotlivé budovy, které jsou samostatně odepisovány). Jiné důkazní prostředky ve věci oprávněnosti tvorby předmětné rezervy ze strany daňového subjektu při kontrole předloženy nebyly.

Odvolací orgán dále uvedl, že v průběhu daňové kontroly bylo správcem daně z účetnictví žalobce zjištěno, že v letech 2006 a 2007 byly prováděny stavební práce na areálu, zaúčtované na účet 511 02 Opravy areálu-čerpání rezerv, a to v roce 2006 ve výši 595 697,- Kč, v roce 2007 ve výši 1 327 253,29 Kč. Dle předmětu fakturace uvedeném na jednotlivých dokladech se jedná o práce, na které žalobce v roce 2006 a 2007 tvořil spornou rezervu. Odvolací orgán rovněž zmínil, že žalobce tvořil rezervu již za zdaňovací období let 2004 a 2005 na téměř totožné opravy v celkové výši 11 200 000,- Kč. Vynaložené náklady v letech 2006 a 2007 z této rezervy nebyly hrazeny a rezerva tvořená v letech 2004 a 2005

byla v roce 2006 ve výši 11 200 000,- Kč rozpuštěna. Žalobce podle odvolacího orgánu svým postupem porušil ust. § 4 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., které stanoví, že účelem tvorby rezerv je krytí v budoucnu očekávaných nákladů, v tomto případě nákladů na opravu areálu. Zároveň bylo podle odvolacího orgánu porušeno ust. § 3 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., když z výše uvedeného vyplývá, že tvorba nové rezervy od roku 2006 byla zcela nedůvodná, neboť od počátku tvorby rezervy byly průběžně stavební práce prováděny.

Odvolací orgán poukázal na to, že v průběhu odvolacího řízení byly předloženy „původní doklady“, ze kterých žalobce při tvorbě rezervy v letech 2006 a 2007 údajně vycházel. Jednalo se o „Propočet nákladů na opravu areálu AD Sedlec“, který vypracoval J. N. v září 2006 a „Rozhodnutí o tvorbě rezervy na opravu budov v areálu AD Sedlec“ ze dne 30.11.2006. Podle odvolacího orgánu se jedná o rozpočet na téměř totožné stavební práce jako rozpočty již předložené, jednotlivé stavební práce jsou však odlišně oceněny. Předpokládané náklady dle tohoto rozpočtu činí 13 459 932,- Kč, což dle rozhodnutí o tvorbě rezervy předpokládá tvorbu rezervy v letech 2006 a 2007 vždy ve výši 6 750 000,- Kč (nikoli jak bylo účtováno v účetnictví žalobce v roce 2006 ve výši 6 800 000,- Kč a v roce 2007 ve výši 1 000 000,- Kč). V předloženém rozhodnutí o tvorbě rezervy je uvedeno, že opravy budou zahájeny v roce 2008. Ani tento rozpočet podle odvolacího orgánu tedy neprokazuje oprávněnost a zákonnost tvorby předmětné rezervy co do výše ani způsobu tvorby.

Žalobce byl opětovně vyzván k prokázání odůvodněnosti zákonnosti tvorby rezervy v letech 2006 a 2007, k předložení případných dalších důkazních prostředků, ke sdělení důvodu odlišnosti tvorby výše rezervy v letech 2006, 2007 a ke sdělení, zda žalobce trvá na výsledku asvědkyne D. N. Výzva zůstala bez odezvy.

Správci daně byly v souvislosti s předmětným případem v průběhu odvolacího řízení stavebním odborem Městského úřadu Sedlec-Prčice poskytnuty materiály, ze kterých vyplývá, že dne 11.8.2006 podal žalobce žádost o vydání stavebního povolení na „Nástavbu střechy lakovny“, rozhodnutím ze dne 29.9.2006 byla stavba povolena. Jak odvolací orgán uvedl, je nástavba střechy ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb. technické zhodnocení budovy lakovny (viz Technická zpráva vypracovaná Ing. Arch. P. R. z června 2005). Přitom v obou předložených rozpočtech jsou zahrnuty související práce na budově lakovny (rekonstrukce střechy-Tondach, oprava tes. krovu, výměna světlíku apod.). Dle rozpočtu předloženého dne 4.3.2009 měla být na opravu lakovny tvořena rezerva ve výši 1 854 450,- Kč, dle rozpočtu doručeného dne 30.12.2009 2 827 560,- Kč. Odvolací orgán poukázal na ust. § 7 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., dle kterého se za opravy nepovažuje technické zhodnocení podle zákona č. 586/1992 Sb. Rezerva na tyto práce byla proto tvořena v rozporu se zákonem č. 593/1992 Sb. Podle odvolacího orgánu je pak ze skutečnosti, že žalobce podal dne 11.8.2006 žádost o vydání stavebního povolení nástavby střechy lakovny s uvedením předpokládaného termínu zahájení a dokončení stavby v letech 2006 a 2007, zřejmé, že uvedené práce byly do rozpočtu zařazeny neoprávněně, neboť žalobce již v prvním roce tvorby rezervy (2006) plánoval stavební práce provádět a dokončit je v roce 2007. Tato skutečnost je podle odvolacího orgánu v rozporu s § 7 odst. 4 věta druhá a čtvrtá zákona č. 593/1992 Sb.

Odvolací orgán dále uvedl, že z materiálů poskytnutých stavebním odborem Městského úřadu Sedlec-Prčice vyplývá, že žalobce podal na tento úřad „Ohlášení stavby“ ze dne 11.11.2007, ze kterého je zřejmé, že vybuduje v termínu od listopadu 2007 do března 2008 novou stavbu-kanalizační přípojku pro budovy č.p. 15 a č.p. 16. Dle poskytnutých materiálů se nejedná o opravu (jde o samotnou stavbu, případně o technické zhodnocení stávající kanalizace), přitom dle rozpočtu předloženého dne 4.3.2009 měla být na opravu venkovní kanalizace tvořena rezerva ve výši 374 000,- Kč, dle rozpočtu doručeného dne 30.12.2009 ve výši 957 220,- Kč. Podle odvolacího orgánu byla rezerva tvořena v rozporu s § 7 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb. také z tohoto důvodu.

Dále se odvolací orgán zabýval jednotlivými námitkami žalobce uvedenými v jeho odvoláních a mimo jiné také uvedl, že je skutečností, že v daňovém řízení nebylo zpochybňováno, že na jednotlivé dotčené objekty v areálu žalobce bylo možné dle charakteru jednotlivých oprav tvořit rezervy, nebylo rovněž žádným ze správních orgánů uvedeno, že předmětné budovy opravy nepotřebují. Nelze podle odvolacího orgánu rovněž odhlédnout od uvedené skutečnosti, že rozpočet doručený správci daně dne 30.12.2009 tak, jak jej předložil žalobce, je pro oprávněnost zahrnutí tvorby rezervy do základu daně nedostatečný. Podle odvolacího orgánu žalobce ve zdaňovacím období roku 2006 a 2007 neoprávněně uplatnil v daňově uznatelných nákladech rezervu ve výši 6 800 000,- Kč a ve výši 1 000 000,- Kč, která byla tvořena v rozporu se zákonem č. 593/1992 Sb.

Žalobce v žalobě namítal nezákonnost napadených rozhodnutí. Dle jeho názoru k vyloučení nákladů na tvorbu „zákonné“ rezervy na opravu hmotného majetku může dojít ze dvou podle žalobce principiálně odlišných důvodů. Jednak proto, že (vůbec) nemohou být splněny zákonem stanovené podmínky (zejména, kdy tvůrce rezervy není vlastníkem HIM /pochopitelně s přihlédnutím k zákonným výjimkám/) a podruhé tehdy, kdy zákonné podmínky nejsou splněny „v jisté míře“. Zatímco v prvním případě vždy dojde podle žalobce k absolutnímu vyloučení nákladů, je v případě druhém povinností správce daně doložit zjištěný rozdíl. Podle žalobce se v předmětné věci jedná o druhý případ.

Žalobce zastával názor, že prosté konstatování správce daně, že odpisy neodpovídají zákonu, neopravňuje správce daně „nesprávnou“ výši zcela vyloučit. Za takového skutkového stavu musí být už ze zprávy o daňové kontrole patrné, jaká by byla dle správce daně správná výše odpisů a může být doměřován toliko následně zjištěný rozdíl.

Žalobce měl za to, že prokázal důvodnost tvorby rezervy na opravy, když výši této doložil rozpočtem zpracovaným kvalifikovanou osobou.

Žalobce rovněž namítal, že zpráva o daňové kontrole, jakož i napadená rozhodnutí nejsou z podaného hlediska dostatečně konkrétní a žádná ze správních výtek tvorbu rezervy zcela nevylučuje.

Podle žalobce pokud odvolací orgán ve svých rozhodnutích uvedl, že rezerva měla být tvořena ve zdaňovacích obdobích 2006 a 2007 ve výši 3 900 000,- Kč, měla odvolací rozhodnutí tento závěr reflektovat. Úplné vyloučení nákladu na tvorbu rezervy je podle žalobce v rozporu se skutkovým stavem i zjištěním správce daně, v daném konkrétním případě areálu několika budov je pak zcela absurdní.

Žalobce měl za to, že vydaná rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná právě proto, že správce daně řádně neposoudil výši tvorby rezervy.

Finanční ředitelství v Praze ve vyjádření k žalobě reagovalo na námitky žalobce uvedené v žalobě s tím, že jeho postup je v souladu se zákonem, když vyloučilo z daňově uznatelných nákladů daně z příjmů právnických osob za rok 2006 a 2007 žalobcem vytvořenou rezervu. Uvedlo, že nemělo k dispozici důkazní prostředky, které by byly dostatečně průkazné pro případné částečné uznání nákladů na tvorbu rezervy. Mělo za to, že nemohlo suplovat povinnosti žalobce disponovat takovými podklady, na základě kterých lze jednoznačně prokázat oprávněnost uplatnění vytvořené rezervy v daňově uznatelných nákladech. Navrhlo žalobu v celém rozsahu zamítnout.

Ve správním spise se pak nacházejí pro danou věc mimo jiné tyto podstatné doklady, materiály a to: přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2006 do 31.12.2006 a za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007, výzva Finančního úřadu v Sedlčanech ze dne 19.2.2009 č.j.: 4309/09/066930205659, zpráva o kontrole daně z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb. za rok 2006, zpráva o kontrole daně z příjmů

právníků osob podle zákona č. 586/1992 Sb. za rok 2007, dodatečné platební výměry ze dne 31.3.2009 č.j.: 15983/09/066970203069 a č.j.: 15926/09/066970203069 vydané Finančním úřadem v Sedlčanech, odvolání žalobce ze dne 22.4.2009 doplněné podáním ze dne 20.8.2009 a ze dne 22.12.2009, výzva správce daně ze dne 10.5.2010 č.j.: 18547/09/066930205659, žalobou napadená rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 24.8.2010 č.j.: 4466/10-1200-203335 a č.j.: 4470/10-1200-203335 v neposlední řadě rovněž žádost žalobce o stavební povolení, rozhodnutí Stavebního úřadu Sedlec-Prčice ze dne 29.9.2006 č.j.: 734/06/SÚ, technická zpráva z června 2005 a další podklady především v rozhodnutích uvedený rozpočet na rek. areálu AD Sedlec rok 2006 a 2007 a propočet nákladů na opravu areálu AD Sedlec.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.). Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud posoudil předmětnou věc takto:

Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb. výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10,

Podle § 7 odst. 2 zákona č. 593/1992Sb. za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona.

Podle § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb. 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.

Podle § 4 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb. výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy a opravné položky, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek; rezervy se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Rezervy a opravné položky se zruší vždy ke dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo nájmu podniku nebo části podniku tvořící samostatnou organizační složku podle zvláštního zákona (dále jen "nájem podniku"), ke dni přerušení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo nájmu podniku, pokud tato činnost nebo nájem podniku nejsou zahájeny do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém došlo k přerušení. Rezervy a opravné položky se zruší rovněž ke dni

účinnosti nájemní smlouvy v případě nájmu podniku, ke dni předcházejícímu den zrušení stálé provozovny na území České republiky, ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace nebo ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkursu. Rezervy se nezruší v případě, kdy peněžní prostředky ve výši rezerv tvořených podle § 9 a 10 budou uloženy na zvláštním vázaném účtu v bance podle § 10a, a v případě přeměn společnosti. Opravné položky se nezruší u pohledávek nabytých při přeměně společnosti.

Podle § 3 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb. poplatník je povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle tohoto zákona v základu daně z příjmů zjištěném podle zvláštního právního předpisu.

V dané věci Finanční ředitelství v Praze svými rozhodnutími ze dne 24.8.2010, č.j.: 4466/10-1200-203335 a č.j.: 4470/10-1200-203335 zamítlo odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007 vydaných Finančním úřadem v Sedlčanech dne 31.3.2009 pod. č.j. 15926/09/066970203069 a č.j. pod. č.j. 15983/09/066970203069. Předmětnými výměry byla žalobci dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 1 632 000,- Kč a sděleno penále ve výši 326 400,- Kč, daňová povinnost ve výši 117 840,- Kč, zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 508 854,- Kč a sděleno penále ve výši 49 010,- Kč, neboť neprokázal, že si oprávněně uplatnil jako náklad na dosažení a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb. vytvořenou rezervu na opravy hmotného majetku.

Podstata sporu spočívá tedy v tom, zda žalobce unesl či neunesl důkazní břemeno ohledně tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, kterou vytvářel ve zdaňovacím období roku 2006 a roku 2007.

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.10.2011 č.j. 9 Afs 24/2011-107 (dostupný na www.nssoud.cz) : „Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů k výdajům (nákladům) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů patří také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zákonem je zákon o rezervách, který zároveň pro účely zjištění základu daně z příjmů blíže určuje jak samotný pojem rezervy, tak i podmínky pro jejich vytváření. Podle § 2 odst. 1 tohoto zákona ve vazbě na § 7 odst. 1 téhož předpisu se rezervou jakožto daňově uznatelným nákladem rozumí i rezerva na opravy hmotného majetku, jehož doba odepisování je pět a více let. Ustanovení § 7 odst. 2 cit. zákona však stanoví, že za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení hmotného majetku, které definuje § 33 zákona o daních z příjmů jako *„výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč“*.

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. Jde o to umožnit daňovému subjektu optimálně nakládat s prostředky, které bude třeba v budoucnu vynaložit a které budou daňovým výdajem. Vytváření rezerv na opravy hmotného majetku představuje výsledek ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje legitimní ekonomické zájmy a v mezích zákonné úpravy i daňovou optimalizaci. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2009, č. j. 9 Afs 62/2008 – 59, uvedl, že *„důvody pro tvorbu rezerv jsou jednoznačně ekonomické*.

Rezervy představují fiktivní výdaj, jedná se o časově rozprostřený náklad na budoucí výdaj. V případě rezerv na opravu hmotného majetku se jedná o rozložení většího výdaje finančních prostředků, které daňový subjekt předpokládá vynaložit na opravu hmotného majetku, do několika zdaňovacích období, nikoli pouze do toho, v němž je výdaj skutečně vynaložen. Tato možnost je pro daňový subjekt fakultativní, většinou k ní přistupuje jako k daňově výhodnému opatření, tj. z důvodu optimalizace svého daňového základu“.

Institut rezervy je však spojen s povinností využít vytvořené finanční prostředky pouze pro účely vymezené zákonem (zde oprava hmotného majetku) a s povinností dodržet podmínky jejich tvorby a čerpání. Zamýšlí-li tedy daňový subjekt uplatnit rezervu na opravy hmotného majetku pro účely zjištění základu daně z příjmů jako výdaj (náklad), je třeba podle ustálené judikatury správních soudů trvat na tom, aby prokázal veškeré zákonem stanovené podmínky k uplatnění takového výdaje, tedy mimo jiné i skutečnost, že rezerva byla tvořena na opravu hmotného majetku a nikoli na jeho technické zhodnocení.

V této souvislosti kasační soud odkazuje také na svůj rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, na který správně odkazoval i krajský soud, v němž je výslovně uvedeno, že povinnost prokázání oprávněnosti tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnosti, způsobu výpočtu její výše a způsobu jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, leží na daňovém subjektu. K tomu závěru lze dodat, že právě proto, že hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, může být někdy nezřetelná, a v rámci určité investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet i k technickému zhodnocení, je nutno v každém jednotlivém případě tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných materiálů, které je správci daně povinen doložit daňový subjekt.“

Městský soud v Praze má za to, že se správní orgány zákonným způsobem vypořádaly se všemi důkazními prostředky a splnily svou povinnost podle § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Při posuzování daňové uznatelnosti rezervy pak vycházely jednak z účetnictví žalobce a jednak z tzv. „původních dokladů“ a to: „Propočtu nákladů na opravu areálu AD Sedlec“, který vypracoval J. N. v září 2006 a „Rozhodnutí o tvorbě rezervy na opravu budov v areálu AD Sedlec ze dne 30.11.2006, schváleného jednatelem žalobce panem Lubomírem Mrázkem, z rozpočtů, které obdržely dne 4.3.2009 (rozpočet na rek. areálu AD Sedlec rok 2006 a 2007) a dne 30.12.2009, z materiálů poskytnutých stavebním odborem Městského úřadu Sedlec – Prčice. Podle odvolacího orgánu pak důkazní prostředky předložené v průběhu celého daňového řízení žalobcem neprokazují, že plánované aktivity, na které byla rezerva tvořena, jsou skutečně opravou (nikoliv technickým zhodnocením) předmětného majetku. Odvolací orgán konstatoval, že rozpočet doručený správci daně dne 30.12.2009, který byl dle sdělení žalobce podkladem pro tvorbu rezervy tak, jak jej předložil žalobce, je pro oprávněnost zahrnutí tvorby rezervy do základu daně nedostatečný. Totéž platí podle odvolacího orgánu i o rozpočtu předloženém dne 4.3.2009. Nedostatečná pak shledal odvolací orgán pouhý konstatování u položky „byty č.p. 16“, že se předpokládají náklady ve výši 444 000,- Kč na zařizovací předměty (množství uvedeno „kpl“), dále náklady ve výši 500 000,- Kč na kuchyňské linky, digestoře, sporáky, spiž. skříně; u položky „budova č. 2“, že se předpokládají náklady na zařizovací předměty ve výši 333 000,- Kč (množství uvedeno „kpl“); u položky „lakovna“, že se předpokládá oprava střešní krytiny, krovu, topení; protože neuvádějí charakter ani rozsah plánovaných stavebních činností, neprokazují jakým způsobem a na základě jakých podkladů byly částky kalkulovány. Obdobně je tomu podle správního orgánu i u dalších titulů. Další výzva k prokázání odůvodněnosti, zákonnosti tvorby rezervy v letech 2006 a 2007 k předložení případných dalších důkazních prostředků, ke sdělení

důvodu odlišnosti tvorby výše rezervy v letech 2006, 2007 zůstala ze strany žalobce bez odezvy.

Odvolací orgán rovněž poukázal na skutečnost, že z materiálů poskytnutých Městským úřadem Sedlec-Prčice, stavebním odborem vyplývá, že žalobci bylo na jeho žádost vydáno stavební povolení na „Nástavbu střechy lakovny“. Uvedl s poukazem na technickou zprávu vypracovanou Ing. Arch. P. R., že nástavba střechy je ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb. technické zhodnocení budovy lakovny. Poukázal přitom na to, že v obou předložených rozpočtech jsou zahrnuty související práce na budově lakovny (rekonstrukce střechy Tondach, oprava tes. krovu, výměna světlíku apod.). Dle rozpočtu předloženého dne 4.3.2009 měla být na opravu lakovny tvořena rezerva ve výši 1 854 450,- Kč, dle rozpočtu doručeného dne 30.12.2009 ve výši 2 827 560,- Kč. Odkázal na ust. § 7 odst.2 zákona č. 593/1992 Sb., dle kterého se za opravy nepovažuje technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů. Rezerva na tyto práce byla proto podle odvolacího orgánu tvořena v rozporu se zákonem o rezervách. Ze skutečnosti, že žalobce podal dne 11.8.2006 žádost o vydání stavebního povolení nástavby střechy lakovny s uvedením předpokládaného termínu zahájení a dokončení stavby v letech 2006 a 2007 je podle odvolacího orgánu zřejmé, že uvedené práce byly do rozpočtu zařazeny neoprávněně, neboť žalobce již v prvním roce tvorby rezervy (2006) plánovala stavební práce provádět a dokončit je v roce 2007. Tuto skutečnost shledal odvolací orgán v rozporu s § 7 odst. 4 věta druhá a čtvrtá zákona č. 593/1992 Sb. Pokud pak šlo o vybudování nové stavby- kanalizační přípojky pro budovy č.p. 15 a č.p. 16, ani zde se podle odvolacího orgánu nejedná o opravu. Jde o samostatnou stavbu, příp. o technické zhodnocení stávající kanalizace. Odvolací orgán upozornil, že podle rozpočtu předloženého dne 4.3.2009 měla být na opravu venkovní kanalizace tvořena rezerva ve výši 374 000,- Kč, dle rozpočtu doručeného dne 30.12.2009 ve výši 957 220,- Kč. Podle odvolacího orgánu rezerva byla v tomto případě tvořena v rozporu s § 7 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb. také z tohoto důvodu.

Podle odvolacího orgánu nebylo v daňovém řízení zpochybňováno, že na jednotlivé dotčené objekty v areálu žalobce bylo možné dle charakteru jednotlivých oprav tvořit rezervy, nebylo rovněž uvedeno, že předmětné budovy opravy nepotřebují.

Odvolací orgán také konstatoval, a městský soud se k tomuto jeho konstatování připojuje, že tvorba rezerv není ponechána na libovůli jejich tvůrců, ale jedná-li se o rezervy, které mají být ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb. daňově uplatněny, jejich tvorba podléhá jednoznačným pravidlům uvedeným v zákoně č. 593/1992 Sb. A právě tato pravidla byla ze strany žalobce pominuta.

Žalobce v žalobě uvedl, že prosté konstatování správce daně, že odpisy neodpovídají zákonu, neopravňuje správce daně nesprávnou výši zcela vyloučit. Soud neshledal tuto námitku žalobce důvodnou, pro její nekonkretnost. Soud má za to, že ani prvoinstanční správní orgán ani druhoinstanční správní orgán, nekonstatoval a to jak ve zprávách o daňové kontrole, ani v žalobou napadených rozhodnutích, že „odpisy neodpovídají zákonu“, Naopak jak ve zprávách o kontrole daně z příjmů právnických osob, tak v žalobou napadených rozhodnutích správní orgány vysvětlily, proč předmětná rezerva, uplatněná ve zdaňovacích obdobích let 2006 a 2007 žalobcem jako daňově účinný náklad, tímto nákladem není.

Žalobce v žalobě namítal, že prokázal důvodnost tvorby rezervy na opravy, když výši této rezervy doložil rozpočtem zpracovaným kvalifikovanou osobou. Měl za to, že jak zpráva o daňové kontrole, tak napadená rozhodnutí nejsou dostatečně konkrétní. Soud k této námitce položené v obecné poloze uvádí, že z ní není zřejmé jaký rozpočet má žalobce na mysli, kým

zpracovaný a v čem spatřuje resp. co dle jeho názoru chybí ve zprávě o daňové kontrole a v napadených rozhodnutích, a proto se k ní soud nemohl vyjádřit.

Žalobce měl také za to, že bylo-li závěrem odvolacího orgánu, že „rezerva měla být tvořena ve zdaňovacích obdobích let 2006 a 2007 ve výši 3 900 000,- Kč“, měla odvolací rozhodnutí tento závěr reflektovat. Podle žalobce úplné vyloučení nákladu na tvorbu rezervy je v rozporu se skutkovým stavem i zjištěním správce daně a vydaná rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná právě proto, že správce daně řádně neposoudil výši tvorby rezervy na opravu. Soud neshledal ani tyto námitky důvodnými. Předně soud souhlasí s Finančním ředitelstvím v Praze v tom, že jeho závěrem nebylo, jak se žalobce domnívá, že rezerva měla být tvořena 3 900 000,- Kč, ale skutečnost, že žalobce ve zdaňovacích obdobích roku 2006 a 2007 tvořil rezervu v rozporu se zákonem o rezervách, když porušil ust. § 7 odst. 2 a 4, § 4 odst. 1, § 3 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb. a tím si takto vytvořenou rezervu neoprávněně uplatnil v daňově uznatelných nákladech. Nesprávná výše tvorby rezervy pak byla pouze jedním porušením z řady porušení uvedených v napadených rozhodnutích, kterých se žalobce při tvorbě rezervy pro uplatnění do daňových nákladů dopustil. I dle názoru soudu bylo na žalobci, aby věrohodným způsobem prokázal oprávněnost tvorby rezervy do daňově uznatelných výdajů ve správné výši. To v předmětném řízení nebylo žalobcem učiněno.

Soud na základě provedeného řízení dospěl k závěru, že správní orgán rozhodl v souladu se zákonem, když žalobci předmětnými dodatečnými platebními výměry vyměřil daňovou povinnost, zrušil daňovou ztrátu a sdělil penále, jak výše uvedeno. Finanční ředitelství v Praze řádně ve svých rozhodnutích vysvětlilo, proč dospělo k závěru, že žalobce neprokázal, že si oprávněně uplatnil jako náklad na dosažení a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb. vytvořenou rezervu na opravy hmotného majetku.

Vzhledem k tomu, že Městský soud v Praze neshledal žádnou žalobcem uvedenou námitku důvodnou, neshledal ani žádná pochybení způsobená při samotném řízení, jakož i při hodnocení provedených důkazů nebo při aplikaci právních předpisů, postupoval proto podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. a nedůvodnou žalobu zamítl.

Podle ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud o podané žalobě bez nařízení jednání, když žalovaný vyjádřil s tímto postupem souhlas a žalobce k výzvě soudu ve stanovené lhůtě nevyjádřil svůj nesouhlas s takovým projednáním věci. V daném případě tedy byly splněny zákonné důvody pro postup dle ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovanému správnímu orgánu náklady řízení před soudem nevznikly. Z uvedených důvodů soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 28. července 2015

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová