



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: J. N., zastoupený Mgr. Davidem Burjánkem, advokátem se sídlem Palackého 211, Turnov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2008, č. j. 4752/08-1100-506441, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2008, č. j. 15 Ca 116/2008 - 23,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2008, č. j. 4752/08-1100-506441. Napadeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Bílině ze dne 1. 8. 2007, č. j. 22834/07/211970/5858, kterým byla stěžovateli

dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 538 016 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že se stěžovatel snaží vyhnout důsledkům, které s nevyčerpanou rezervou spojuje ustanovení § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o rezervách“), jakož i ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy zrušení rezervy a navýšení rozdílu mezi příjmy a výdaji zdaňovacího období roku 2004. K námitce řádného projednání zprávy o daňové kontrole krajský soud uvedl, že vzrušená atmosféra při projednávání zprávy nemá za následek její řádné neprojednání. O řádném seznámení s obsahem zprávy svědčí samotné vyjádření stěžovatele k jejímu obsahu, doručené správci daně dne 30. 7. 2007. K námitce směřující do nesprávného průběhu daňové kontroly soud uvedl, že z protokolů ze dne 5. 1. 2007, č. j. 280/07/211930/0966, jakož i ze dne 17. 1. 2007, č. j. 1143/07/211930/0966, vyplývá, že kontrola byla u stěžovatele zahájena zákonem stanoveným způsobem a soud neshledal, že by její průběh odporoval zákonným ustanovením.

V kasační stížnosti namítá stěžovatel nezákonnost rozhodnutí krajského soudu, která spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem a uplatňuje tak kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel uvedl, že v roce 2001 zahájil tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku, a to na opravy objektu (stavby) v Bílině. V roce 2002 však po vypracování projektové dokumentace pro vydání stavebního povolení zjistil, že plánované zásahy do nemovitosti nemají charakter oprav, ale technického zhodnocení. Dle jeho názoru bylo nejpozději k 31. 12. 2002 zřejmé, že na jím evidované částky (příloha č. 1, str. 2 oddíl D, Tabulka pro poplatníky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, řádek Rezervy) není možno aplikovat ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 7 zákona o rezervách, neboť se fakticky jednalo o částky, které budou vynakládány na technické zhodnocení objektu, nikoli na jeho opravy. Soud nesprávně vyhodnotil tvrzení stěžovatele, že v důsledku nedopatření nepředložil dodatečné daňové přiznání, kterým by nesprávně tvořenou rezervu zrušil a předmětnou částkou zahrnul do svých zdanitelných příjmů. Stěžovatel jako důkazní prostředek předložil kopii stavebního povolení, č. j. 562/330/Př/Cha/02, vydaného Městským úřadem Bílina-stavebním úřadem dne 30. 10. 2002, z jehož textu nepochybně vyplývá, že stavební zásahy na nemovitosti v Bílině nebyly opravou, ale technickým zhodnocením.

Nejvyšší správní soud ve svém usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, uvedl: „Ukládání povinností na základě zákona, v daném

případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přihlížet z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1).“

Pokud tedy stěžovatel porušil své daňové povinnosti ve zdaňovacím období roku 2002 tím, že tvořil rezervu na opravy hmotného majetku v rozporu s ustanovením zákona o rezervách, bylo na správci daně, aby případné porušení zákona zjistil a daňové povinnosti v uvedených letech dodatečně vyměřil. Pokud tak správce daně neučinil ve lhůtě, ve které mu k tomu svědčilo jeho zákonné oprávnění, nelze uplynutí prekluzivní lhůty v roce 2002 nahrazovat dodatečným vyměřením daňové povinnosti v letech následujících, v souzené věci v roce 2004.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že odkazuje na všechna svá předešlá vyjádření, založená v soudním spisu, jakož i na spisy správních orgánů obou stupňů, kde jsou podrobně vypořádány námitky. Ztotožňuje se s odůvodněním krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého spisu krajského soudu a správního orgánu kasační soud ověřil, že stěžovatel v daňových přiznáních k dani z příjmů za zdaňovací období 2001 a 2002 zvýšil vykázané daňové výdaje každý rok o částku 1,1 mil. Kč v důsledku tvorby rezervy na opravu hmotného majetku dle ustanovení 4 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Z přiznání za zdaňovací období roku 2003 vyplynulo, že v tomto zdaňovacím období již rezerva tvořena nebyla, neboť stěžovatel v příloze k přiznání k dani stále uváděl vytvořenou rezervu na opravu hmotného majetku ve výši 2,2 mil Kč, obdobně tomu bylo i ve zdaňovacím období roku 2004. Z předložených dokladů bylo správcem daně ověřeno, že stěžovatel opravy hmotného majetku nezačal.

Správce daně po stěžovateli požadoval doložení podkladů, týkajících se vytvořené rezervy a jejího čerpání (např. protokol ze dne 12. 1. 2007). Stěžovatel do protokolu uvedl, že žádné rezervy netvořil, doklady ani podklady k jejich tvorbě a následnému čerpání tudíž nemá, neví co znamená pojem „rezervy“.

Správce daně písemně vyzval stěžovatele (výzva ze dne 21. 2. 2007, č. j. 5862/07/211930/0966), aby se ke shora zjištěnému stavu vyjádřil a prokázal správnost jím vykázaného dílčího základu daně z příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů, a to jakýmkoliv důkazními prostředky ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Stěžovatel požádal o prodloužení lhůty stanovené ve shora uvedené výzvě. Správce daně žádosti vyhověl a lhůtu k vyjádření prodloužil do 26. 3. 2007. Tohoto dne bylo prostřednictvím zástupce stěžovatele k tvorbě a čerpání rezervy bez jakýchkoliv podkladů sděleno, že v roce 2001 a 2002 byly rezervy vytvořeny na rekonstrukci a výstavbu bowlingu.

Správce daně vyhodnotil tuto odpověď jako nedostatečnou s tím, že stěžovatel ke svému tvrzení nepředložil žádné důkazní prostředky, z příslušných přiznání k dani z příjmů naopak vyplývá, že stěžovatel tvořil „zákonnou rezervu“, tj. rezervu na opravu hmotného majetku.

Dne 4. 6. 2007 stěžovatel své vyjádření písemně doplnil v tom smyslu, že v roce 2001 a 2002 byly tvořeny rezervy na rekonstrukci a výstavbu bowlingu. V průběhu roku 2002 zjistil projektant z původního stavu nemovitosti a po předložení projektové dokumentace, že charakter prováděných prací se neshoduje se záměrem stavebních prací, jelikož se jednalo o rekonstrukci a výstavbu bowlingu. Z tohoto důvodu vznikla povinnost předložit dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001, která však v důsledku návalu práce nebyla splněna a omylem došlo k navýšení tvorby rezervy i ve zdaňovacím období roku 2002.

Ke svému původnímu tvrzení, že žádné rezervy netvořil, následně stěžovatel v písemnosti ze dne 26. 6. 2007 uvedl, že z jednání s pracovníky správce daně usuzoval, že se mělo jednat o tvorbu rezervy v kontrolovaném roce 2003, kdy skutečně žádnou rezervu netvořil, částka 2 000 000 Kč byla v přiznání uvedena omylem.

Správce daně dospěl k závěru, že své tvrzení o tvorbě rezervy na rekonstrukci stěžovatel neprokázal, naopak ze všech dostupných podkladů vyplývá, že stěžovatel v roce 2001 a 2002 vytvořil rezervu na opravu hmotného majetku vždy ve výši

1 100 000 Kč. Tuto částku také v obou zdaňovacích obdobích uplatnil jako daňově uznatelný výdaj. Správce daně k vytvořené rezervě přistoupil jako k rezervě na opravu hmotného majetku a v souladu s ustanovením § 7 odst. 4 zákona o rezervách proto určil zdaňovací období roku 2003 jako období, v němž dojde k plánovaným opravám. Za situace, kdy žádné opravy nebyly v roce 2003 provedeny, bylo nutné vytvořenou rezervu vyčerpat ve zdaňovacím období roku 2004 anebo ji dle § 7 odst. 5 zákona o rezervách zrušit. Tvzení stěžovatele, že šlo od samého počátku o nezákonnou rezervu, na jejíž tvorbu nelze zákon o rezervách aplikovat a jejíž nesprávné uplatnění do daňově uznatelných výdajů mohlo být doměřeno pouze v již prekludovaných obdobích, považoval správce daně za neprokázané.

Jak již zdejší soud ve své judikatuře uvedl (např. rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2009, č. j. 9 Afs 62/2008 - 59, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), představují rezervy 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.

V souzené věci je předmětem sporu neobvykle unesení důkazního břemena ohledně tvrzení, že rezerva tvořená stěžovatelem nebyla od samého počátku rezervou na opravu hmotného majetku, ale rezervou na jeho zhodnocení, přičemž obvykle daňový subjekt při tvorbě a čerpání rezervy na opravu hmotného majetku naopak prokazuje, že předpokládané práce nemají charakter technického zhodnocení, ale že se prokazatelně jedná o opravy, což je základní předpoklad či podmínka (*condicio sine qua non*) pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. Je tomu tak proto, že rezerva na opravu hmotného majetku, na rozdíl od rezervy na modernizaci či rekonstrukci majetku, je rezervou, která je dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona daních z příjmů považována za výdaj k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Dle názoru soudu je pro posouzení věci irelevantní, zda období roku 2001 a 2002, kdy byla rezerva na opravu hmotného majetku tvořena, byla v době daňové kontroly prekludována či nikoliv, neboť správce daně nemůže okolnosti podstatné pro vyměření daně posuzovat podle toho, zda je již určité zdaňovací období prekludováno či nikoliv. Jinými slovy, pokud by stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, že rezerva formálně vykázána a uplatněna jako rezerva na opravu hmotného majetku byla od samého počátku tvořena jako rezerva na rekonstrukci, která není považována za daňově uznatelný výdaj, pak by její

nesprávné uplatnění mohlo ovlivnit pouze zdaňovací období, ve kterém byla jako daňově uznatelný výdaj uplatněna.

Pokud však stěžovatel důkazní břemeno ohledně svých tvrzení neunesl, je správce daně oprávněn vycházet z podkladů, které má k dispozici, a přistoupit ke stěžovatelem vytvořené rezervě jako k rezervě na opravu hmotného majetku, na jejíž tvorbu i čerpání se vztahuje zákon o rezervách.

Předně je třeba vzít v úvahu, že se v určitém zdaňovacím období mohou na jednom hmotném nemovitém majetku provádět jak opravy, tak i technické zhodnocení. Může tomu tak být například tehdy, kdy se na stavbě provádějí úpravy, které mají za následek změnu užívání, zároveň se na jiné části stavby, které se změna užívání netýká, provádí různé opravy. Rezervu na opravy je třeba vytvořit pro jednotlivé kusy hmotného majetku, který má být opravován, samostatně, a proto je potřebné správně posoudit charakter a účel každé zamýšlené práce, neboť její výše se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru opravy.

Zákon o rezervách zcela zřetelně stanovuje podmínky, za nichž je možné zahrnout do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku a kdy je povinnost vytvořené rezervy zrušit ve prospěch výnosů (příjmů). Dle § 3 zákona o rezervách způsob tvorby rezerv a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelné. Dle § 7 odst. 2 zákona o rezervách se za opravy nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Rezerva na opravy hmotného majetku tak musí být vždy zřetelně odlišitelná od případně vytvářené rezervy na zhodnocení příslušného majetku. Při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je proto nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání. Daňový subjekt přitom prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu je správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků).

Z výše uvedeného je nepochybné, že stěžovatel byl povinen před zahájením samotné tvorby rezervy disponovat takovými podklady, na základě kterých by bylo možno jednoznačně určit jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravy nebo jako technické zhodnocení majetku. Tvorba výše rezervy ve zdaňovacím období vychází z rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Pro doložení oprávněnosti tvorby rezervy by daňový poplatník měl disponovat např. plánem prací a rozpočtem nákladů na opravu či rekonstrukci. Z těchto podkladů by mělo být ještě před samotnou tvorbou rezervy zřejmé, na co konkrétně a z jakého důvodu je rezerva

plánovaná. Kasační soud si je vědom, že hranice mezi pouhou opravou a zhodnocením majetku může být v praxi velmi tenká, nicméně v této chvíli má na mysli nikoli daňové ošetření prováděných prací, ale spíše konkrétní popis zamýšlených prací, ze kterých by se dalo zpětně dovodit, na jaký druh prací byla rezerva vytvořena.

Po podrobném prostudování spisového materiálu dospěl Nejvyšší správní soud ke stejnému závěru jako soud krajský, a to že tvrzení stěžovatele ohledně tvorby rezervy je zcela nepodložené. Jeho jediným účelem je skutečně přiřadit stěžovatelovo nezákonné jednání do již prekludovaných období a vyhnout se tak důsledkům, které s nevyčerpanou rezervou spojuje ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách.

Stěžovatel nejprve uvedl, že žádné rezervy netvořil, neví ani, co pojem rezerva znamená. Takovému tvrzení lze jen těžko uvěřit, když ve stěžovatelově věci znamenala tvorba rezervy v každém zdaňovacím období snížení základu daně z příjmů fyzických osob o více než 1 milion Kč. Pozdější vysvětlení stěžovatele, že se domníval, že se správce daně dotazuje na rezervu z roku 2003, považuje Nejvyšší správní soud za zcela nevěrohodné. Z jednotlivých protokolů o ústním jednání jsou totiž skutečnosti, na které se správce daně dotazoval, zcela zřejmé. Stěžovatel navíc svá tvrzení v průběhu řízení měnil, vyhýbal se konkrétním odpovědím, v odvolání dokonce tvrdil, že neexistoval majetek, na jehož opravu by mohla být rezerva tvořena, ačkoliv správci daně předložil zápis inventarizace k 31. 12. 2003 (založen na listu č. 25 správního spisu), jehož součástí byla i karta jediné nemovitosti, a to nemovitosti určené k podnikání v ul. Bezovka čp. 34, Bílina, s datem pořízení i zařazení do majetku 17. 12. 2001.

Z obsahu spisového materiálu kasační soud ověřil, že stěžovatel správci daně nepředložil jediný doklad, na základě kterého by bylo lze jednotlivé druhy prací posoudit a vztáhnout je ke stavu objektu před zahájením prací, ať už jako opravy či jako technické zhodnocení. Stěžovatel žádným hodnověrným způsobem neprokázal, že přes vzniklé pochyby se sporný případ udál jinak, než vyplývá z jednotlivých přiznání k dani. Jednotlivé zápisy z inventarizace předložené správci daně v průběhu daňové kontroly pojmenované „rekonstrukce stavby“ a k tomu uvedená částka nemohou suplovat rozpočet nákladů, kterým má daňový subjekt disponovat před samotným započítáním tvorby rezervy. Obdobně nemůže být tímto důkazním prostředkem stavební povolení ze dne 30. 10. 2002, které bylo vydáno na základě žádosti manželů Nájemníkůvých ze dne 26. 7. 2002 a které se navíc netýká pouze stavby bowlingu. Chtěl-li být stěžovatel úspěšný, byl povinen své tvrzení doložit věrohodnými doklady, a to doklady z období, kdy se rozhodl rezervu na opravu hmotného majetku vytvořit.

Správce daně dle názoru soudu po právu vycházel z údajů uplatněných stěžovatelem v příslušných přiznáních k dani, neboť stěžovatel nebyl schopen prokázat, že tomu bylo ve skutečnosti jinak.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, je na souzenou věc zcela neaplikovatelné, neboť správce daně nedoměřil daňovou povinnost stěžovatele v rozporu s ustanovením § 47 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně nevycházel z údajů získaných v rozporu se zákonem, ale naopak z údajů, které opakovaně stěžovatel uváděl v jednotlivých přiznáních k dani, včetně přiznání k dani za kontrolované období a nepožadoval po něm ani prokázání skutečností, na které by z důvodu uplynutí prekluzivních lhůt neměl právo. Byl to totiž sám stěžovatel, který argumentoval skutečnostmi, které se měly údajně stát již v prekludovaných obdobích, a proto bylo zcela na něm, aby takto deklarované skutečnosti doložil. Pokud by stěžovatel svá tvrzení odpovídajícími důkazy prokázal, byl by správce daně povinen tyto důkazy zohlednit v kontrolovaném zdaňovacím období a stěžovatelem vykázanou a uplatněnou rezervu považovat za rezervu, kterou není možné uplatnit jako daňově uznatelný výdaj ve zdaňovacích obdobích let 2001 a 2002. Stěžovatel se však konkrétním odpovědím vyhýbal a v průběhu kontroly namítal, že nechápe, z jakého důvodu se správce daně dotazuje na období roku 2001 a 2002.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nemohl dospět k jinému závěru, než k tomu, že kasační stížnost není důvodná, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému pak žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. prosince 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu