



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Autodílna Sedlec, s.r.o.**, se sídlem Benešovská 183, Sedlec-Prčice, zast. Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119/13, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 24. 8. 2010, čj. 4466/10-1200-203335 a čj. 4470/10-1200-203335, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2015, čj. 8 Af 63/2010-29,

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 :

I.
Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ze dne 31. 3. 2009, čj. 15926/09/066970203069, Finanční úřad v Sedlčanech (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni daňovou povinnost ve výši 1 632 000 Kč a penále ve výši 326 400 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto

dodatečnému platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 24. 8. 2010, čj. 4466/10-1200-203335.

[2] Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob a dodatečným výměrem na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ze dne 31. 3. 2008, čj. 15983/09/066970203069, správce daně žalobkyni vyměřil daňovou povinnost ve výši 117 840 Kč a penále ve výši 49 010 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 508 854 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 24. 8. 2010, čj. 4470/10-1200-203335.

[3] Finanční ředitelství v Praze v citovaných rozhodnutích uvedlo, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích za roky 2006 a 2007 vytvářela rezervu na opravu hmotného majetku ve výši 6 800 000 Kč, resp. 1 000 000 Kč, avšak ani přes výzvu správce daně nedoložila důvody vytváření rezervy právě v uvedené výši, jež byla dle názoru správních orgánů ve zjevném rozporu s § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jako „zákon o rezervách“). Žalobkyně v této souvislosti předložila správci daně pouze listinu nazvanou „*Rozpočet rek. areálu AD Sedlec rok 2006 a 2007*“ a rozpočet pro tvorbu rezerv za zdaňovací období 2004 a 2005 v celkové výši 11 200 000 Kč. Z rozpočtu rekonstrukce však plyne, že rezerva za zdaňovací období 2006 a 2007 měla být správně tvořena v celkové výši 3 900 000 Kč. Nadto nebyla dodržena zásada, dle níž rezerva musí být vytvářena k jednotlivému hmotnému majetku (majetek, k němuž žalobkyně rezervu vytvářela, není evidován jako areál, nýbrž jako jednotlivé budovy).

[4] V letech 2006 a 2007 byly v areálu žalobkyně prováděny práce zaúčtované na účet 511 02 Opravy areálu – čerpání rezerv ve výši 595 697 Kč v roce 2006 a 1 327 253,29 Kč v roce 2007, avšak prostředky na tyto opravy z rezervy vytvořené ve zdaňovacích obdobích 2004 a 2005 určené na takřka totožné opravy jako rezervy tvořené v letech 2006 a 2007 (s předpokládaným zahájením v roce 2006) čerpány nebyly, neboť žalobkyně tuto rezervu v roce 2006 rozpustila. Žalobkyně proto svým postupem porušila § 4 odst. 1 zákona o rezervách, dle něhož je smyslem tvorby rezerv krytí v budoucnu očekávaných nákladů. V rozporu s § 3 odst. 2 zákona o rezervách pak žalobkyně od roku 2006 tvořila rezervu zcela nedůvodně, neboť od počátku její tvorby byly stavební práce průběžně prováděny.

[5] V řízení o odvolání proti napadeným dodatečným platebním výměrům žalobkyně předložila „původní doklady“, z nichž při tvorbě rezerv v letech 2006 a 2007 údajně vycházela. Konkrétně se jednalo o „*Propočet nákladů na opravu areálu Sedlec*“ vypracovaný v září 2006 a „*Rozhodnutí o tvorbě rezervy na opravu budov v areálu AD Sedlec*“ ze dne 30. 11. 2006. Uvedený rozpočet se však týkal totožných stavebních prací jako rozpočet rekonstrukce předložený v průběhu řízení před správcem daně, avšak tyto práce byly odlišně oceněny (předpokládaná výše rezervy za rok 2006 činila 6 750 000 Kč, tedy nikoli 6 800 000 Kč, jak žalobkyně účtovala, a za rok 2007 činila 1 000 000 Kč). Ani tento rozpočet tudíž neprokazoval zákonnost tvorby rezervy co do způsobu a výše.

[6] Nadto ze žalobkyní předložených podkladů není zřejmé, zda plánované aktivity skutečně představovaly opravy hmotného majetku a nikoliv o jeho technické zhodnocení,

pokračování

k jehož financování rezervy na opravu hmotného majetku dle § 7 zákona o rezervách neslouží.

[7] Z uvedených důvodů správní orgány uzavřely, že rezerva za zdaňovací období 2006 a 2007 byla tvořena v rozporu se zákonem o rezervách a nemohla tedy představovat daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[8] Městský soud v Praze žalobu proti shora označeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze napadeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že podstatou sporu bylo, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, přičemž v projednávaném případě se tak nestalo. Žalobkyně dle městského soudu nedostala požadavkům zákona o rezervách, na základě čehož a v souladu se zákonem orgány finanční správy rozhodly o doměření daně a zrušení daňové ztráty žalobkyně.

[9] S účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke dni 1. 1. 2013 se žalovaným namísto původně žalovaného stalo v řízeních navazujících na jeho rozhodnutí Odvolací finanční ředitelství.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[10] Žalobkyně (dále jako „stěžovatelka“) v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku uvedla, že během daňové kontroly došlo nejenom k přezkumu podmínek tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, ale rovněž k prověřování odůvodněnosti její výše, přičemž výsledkem daňové kontroly byl závěr o vyloučení všech vytvořených rezerv. S takovým závěrem stěžovatelka ovšem nesouhlasí. Stěžovatelka uvedla, že tvorba daňově uznatelné rezervy na opravu hmotného majetku musí splňovat dva okruhy podmínek. V první řadě tvůrce rezervy musí být vlastníkem hmotného majetku, ke kterému je tvorba rezervy přípustná, a dále zde jsou *„jisté technicko-právní parametry, které je sice nutno též dodržet, ale jejich „přiměřené“ nedodržení nemůže být, dle stěžovatelky, spojeno s fatálním následkem. Tedy – rezerva může být tvořena jen na takové zásahy do hmotného majetku, které jsou považovány za opravy, musí být tvořena několik období, výše této rezervy musí být ekonomicky přiměřená, přičemž je dána i výše v tom kterém období tvorby atd.“* Stěžovatelka zdůraznila, že účetním dokladem doložila zaúčtovanou výši rezervy a předložila rozpočet s výčtem plánovaných oprav. Stěžovatelka sice připustila, že jí provedená tvorba rezervy nebyla bezvadná, správci daně však musel být znám neutěšený stav budov, na jejichž opravu byla rezerva tvořena, a tedy i nutnost tvorby této rezervy. Ačkoli rozhodující část důkazního břemene leží na daňovém subjektu, správce daně je povinen co nejúplněji zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dle názoru stěžovatelky, vzhledem k tomu, že správci daně byla nutnost oprav jejích budov známa, úplným vyloučením nákladů na rezervy z daňově uznatelných nákladů postupoval mimo meze stanovené právními předpisy.

[11] Stěžovatelka rovněž uvedla, že městský soud neprovedl vlastní posouzení věci, pouze převzal argumentaci z odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Nehledal dle ní „*přiměřenou rovnováhu mezi povinnostmi toho, kdo byl oprávněn rezervu na opravu majetku vytvořit a povinností spravedlivého posouzení konkrétního technického provedení tvorby – resp. takové rezervy*“.

[12] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v první řadě navrhl její odmítnutí, neboť dle jeho názoru byla podána opožděně. Alternativně potom odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu a uvedl, že stěžovatelka byla v případě uplatnění rezervy na opravy hmotného majetku jakožto daňově účinného nákladu pro účely snížení základu daně z příjmů povinna prokázat veškeré zákonem stanovené podmínky pro toto uplatnění (tedy mimo jiné i skutečnost, že rezerva nebyla tvořena na technické zhodnocení hmotného majetku). Žalovaný setrval na závěru, dle něhož stěžovatelka tvořila rezervu v nesprávné výši a v rozporu se zásadou, že rezerva musí být tvořena podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Stěžovatelka měla prokázat oprávněnost tvorby rezervy do daňově uznatelných nákladů ve správné výši, což však neučinila.

[14] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, neboť lhůta pro podání kasační stížnosti běží až od doručení rozhodnutí, proti němuž směřuje (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), a nikoli, jak nesprávně ve svém vyjádření tvrdí žalovaný, od jeho vydání. Kasační stížnost napadá rozhodnutí, proti němuž je tento opravný prostředek přípustný, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); vady, jimiž by se musil zabývat i bez návrhu, nezjistil.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení. Ve své ustálené judikatuře mnohokrát Nejvyšší správní soud konstatoval, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvažil o skutečnostech pro věc podstatných, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by v napadeném rozhodnutí městského soudu absentoval některý z výše uvedených požadavků. Městský soud přehledně popsal rozhodný skutkový stav a s žalobními námitkami se řádně a

pokračování

srozumitelně vypořádal. Skutečnost, že se krajský soud se závěry žalovaného ztotožnil, sama o sobě nepřezkoumatelnost jeho rozsudku nezakládá.

[18] Nedůvodná je i stěžovatelčina námitka, dle níž správní orgány měly uznat jako oprávněnou alespoň část vytvořených rezerv.

[19] V první řadě je třeba zdůraznit, že důkazní břemeno v daňovém řízení nese primárně daňový subjekt. Dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, aplikovatelného v nyní projednávané věci, platilo, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván* (takřka totožnou úpravu pak obsahuje též současný § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Nejvyšší správní soud pak v této souvislosti v právní větě I. rozsudku ze dne 8. 11. 2007, čj. 9 Afs 50/2007-59, č. 2506/2012 Sb. NSS, uvedl, že *„[o]právněnost 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.“* Je proto třeba zabývat se otázkou, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ohledně oprávněnosti tvorby rezervy, a to alespoň ve vztahu k její části.

[20] Nejvyšší správní soud k tomu v obecné rovině v rozsudku ze dne 10. 12. 2009, čj. 9 Afs 7/2009-40, konstatoval, že ačkoli zákon o rezervách ani zákon o daních z příjmů neuvádějí konkrétní důkazní prostředky, jimiž by měla být oprávněnost vytváření rezerv prokazována, je daňový subjekt *„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.“* Za takové podklady lze dle citovaného rozsudku považovat například plán prací a rozpočet nákladů na opravu či rekonstrukci, z nichž *„by mělo být ještě před samotnou tvorbou rezervy zřejmé, na co konkrétně a z jakého důvodu je rezerva plánovaná“*.

[21] Nejvyšší správní soud přisvědčil závěru žalovaného i městského soudu, dle něhož podklady předložené stěžovatelkou v rámci daňové kontroly i v odvolacím řízení nejsou z hlediska shora uvedených kritérií dostatečné. Stěžovatelka v průběhu řízení před správními orgány předložila dva odlišné rozpočty, ze kterých ovšem nelze jednoznačně určit skutečný charakter zamýšlených prací, tedy především zda jde výlučně o opravu hmotného majetku, pro niž je tvorba rezervy dle § 7 zákona o rezervách jediné přípustná. Kvůli odlišnému ocenění jednotlivých položek v uvedených rozpočtech pak nebylo možné jednoznačně stanovit výši stěžovatelkou plánované rezervy. Nadto pouhý rozpočet plánovaných prací není schopen dostatečně zdůvodnit vytváření rezervy, a to zvláště když stěžovatelka již vytvořenou rezervu určenou pro takřka totožné práce bez využití rozpustila a tyto práce dále prováděla současně s vytvářením rezervy nové. Bez informační hodnoty je v uvedených souvislostech i ve správním spise obsažené rozhodnutí jednatele stěžovatelky o vytváření rezervy, neboť je z něj patrný pouze obecně formulovaný úmysl příslušnou rezervu na opravu areálu AD Sedlec vytvořit. Další podklady stěžovatelka ani během daňové kontroly, ani v odvolacím řízení, přes výzvu správních orgánů, nepředložila a jejich pochybnosti o odůvodněnosti tvorby rezervy, její výše a povaze zamýšlených prací (ani zčásti) nerozptýlila.

[22] Irelevantní je v této souvislosti i stěžovatelčino tvrzení, dle něhož správci daně byl špatný stav předmětných nemovitostí znám. Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 27. 4. 2012, čj. 8 Afs 4/2012-39, č. 2653/2012 Sb. NSS, havarijní stav majetku sám o sobě neprokazuje odůvodněnost tvorby rezervy, respektive nepředurčuje, „*zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením*“, které ovšem za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů uznat nelze.

[23] Nelze pak ani tvrdit, jak sugeruje stěžovatelka, že správní orgány nedostály své povinnosti dbát na to, „*aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji*“. Správní orgány se na zjištění skutkového stavu aktivně podílely tím, že od příslušného stavebního úřadu vyžádaly veškeré podklady vztahující k areálu stěžovatelky. Ani tyto podklady ovšem k odstranění pochybností o povaze zamýšlených prací nevedly. Vyplývá z nich totiž mimo jiné, že stěžovatelka dne 11. 8. 2006 požádala o vydání stavebního povolení na „*Nástavbu střechy lakovny*“ a taktéž 11. 11. 2007 zaslala stavebnímu úřadu ohlášení stavby nové kanalizační přípojky. Uvedené stavební práce pak stěžovatelka zahrнула do jí předložených rozpočtů oprav, k nimž měla být sporná rezerva vytvářena, a to přesto, že nepochybně představují technická zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, což stěžovatelka ostatně ani nezpochybňuje.

IV.

Závěr a náklady řízení

[24] Nedůvodnou kasační stížnost proto Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[25] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, nemá ani jeden z nich dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 21. července 2016

Zdeněk Kühn
předseda senátu