



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Správa pohledávek OKD, a. s.**, se sídlem Stonavská 2179, Karviná-Doly, zastoupen Mgr. Petrem Kuhnem, advokátem se sídlem 28. října 767/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2018, č. j. 22 Af 9/2016 - 46,

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.

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 12. 2015, č. j. 38277/15/5200-11434-706502, zamítl žalovaný odvolání žalobce, a potvrdil platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 11. 7. 2014, č. j. 150781/14/4032-07001-807620, jímž byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 501 104 347 Kč. Správce daně po provedeném postupu k odstranění pochybností zvýšil daň oproti tvrzení žalobce o 26 150 390 Kč. Dospěl k závěru, že částka v celkové výši 137 634 282,69 Kč (sestavající mimo jiné z náhrady důlních škod ve vazbě na těžební záměry na Dolu Karviná vzniklé do 30. 6. 2012) měla být zahrnuta do pořizovací ceny hmotného majetku, nikoliv uplatněna jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že v zákoně není pevně vytyčen okamžik, od kdy jsou náklady zahrnovány do ceny hmotného majetku a do kdy jsou naopak běžnými provozními náklady. Určité vodítko představuje interpretace Národní účetní rady č. I-5, jejíž vypovídací hodnota v oblasti účetní praxe není zanedbatelná. Tato do běžných provozních nákladů vznikajících před rozhodným okamžikem pro zahrnutí budoucích nákladů do ceny hmotného majetku, řadí např. marketing, průzkum trhu, výběrová řízení, náklady na vyřazení stavby atp. Jedná se o náklady, které sice mají nespornou vazbu k případně pořízenému hmotnému majetku, avšak tato vazba je poměrně volná. Mezi takoveto položky zcela určitě nelze zařadit náhradu důlních škod ve formě výkupů dotčených nemovitostí, a to vzhledem k jejich nepoměrně vyšší nákladnosti a právní závaznosti jednání žalobce, které nemá charakter jakéhosi průzkumu trhu. Byť je určování rozhodného okamžiku pro určení ceny hmotného majetku do značné míry v rukou daňových subjektů, nelze jej stanovit zcela libovolně bez vazby na konkrétní investiční postupy. Takový postup by byl v rozporu s § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o účetnictví“). V posuzované věci tak nelze rozhodný okamžik vázat toliko na rozhodnutí představenstva žalobce. Uskutečňování předmětné investice dle zjištění správce daně započalo před 1. 7. 2012 a po tomto datu nedoznalo nějaké kvalitativní změny. Pokud žalobce zahájil tuto masivní investiční činnost bez rozhodnutí představenstva, jedná se nanejvýš o vnitropodnikový problém.

III.

[3] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, jež lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Rozsudek krajského soudu považuje za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Není zřejmé, na základě jakých úvah krajský soud dovodil, že datum zahájení pořizování hmotného majetku nastalo dne 14. 11. 2011. Odvozuje-li krajský soud okamžik pořizování hmotného majetku s vyšší nákladností náhrady důlních škod, pak tento parametr nemá žádnou oporu v právních předpisech. Nadto účetní teorie a praxe pracují s principem významnosti, tj. nikoliv absolutní, ale relativní výši nákladů. Dále není zřejmé, co krajský soud rozuměl parametrem „právní závaznost nákladů“. Náklady jsou právně závazné i v případě jejich konzumace v běžném provozu; souvislost právní závaznosti s jejich účetním zachycením není zřejmá. Pořizování investice je třeba v posuzované věci odvíjet až ode dne, kdy o její realizaci představenstvo rozhodlo, nikoliv od data podpisu smlouvy, jejímž předmětem bylo vypracování hodnocení vlivů výstavby důlního díla na životní prostředí. Bez tohoto hodnocení vlivů nemohla být investice provedena, přičemž o jejím uskutečnění mohlo být rozhodnuto právě až na základě výsledků hodnocení. Krajský soud dále nesprávně interpretoval princip věrného a poctivého obrazu účetnictví. Jeho smyslem není maximalizace hodnoty aktiv v rozvaze, ale správné zachycení reality s ohledem na zásadu opatrnosti. Účetní zachycení bylo přitom aprobováno auditorem stěžovatele, s čímž se krajský soud vůbec nevypořádal.

[4] Stěžovatel dále poukazuje na to, že usnesením insolvenčního soudu na něj byl dne 9. 5. 2016 prohlášen úpadek. Jelikož v té době nebylo řízení před krajským soudem

pokračování

ukončeno, měla být příslušná pohledávka správce daně přihlášena do insolvenčního řízení a krajský soud měl řízení přerušit dle § 140a a 140b zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále též „insolvenční zákon“). Dne 6. 2. 2018 nadto nabyl účinnosti reorganizační plán stěžovatele, čímž dle § 356 insolvenčního zákona zanikla práva všech věřitelů vůči němu. Krajský soud tedy rozhodl o již zaniklé pohledávce správce daně. Pro tyto vady je třeba jeho rozsudek zrušit. Jiný závěr by nedůvodně zvýhodňoval orgány veřejné moci proti ostatním subjektům, které musí své pohledávky vůči úpadci uplatnit přihláškou v insolvenčním řízení.

[5] Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že krajský soud posoudil spornou otázku komplexně, jeho rozsudek je dostatečně odůvodněný, a nelze jej považovat za nepřezkoumatelný. Žalovaný nezpochybňuje, že stěžovatel stanovil okamžik zahájení pořizování důlního díla na 1. 7. 2012; k faktickému pořizování investice však docházelo prokazatelně již před tímto datem. Tomu svědčí např. zadání realizace a zaslání studie Oznámení záměru Ministerstvu životního prostředí, započetí hojného výkupu nemovitostí i čerpání rezerv na důlní škody. V souladu se zásadou materiální pravdy nelze připustit, aby byl okamžik zahájení pořizování investice ponechán zcela na libovůli poplatníků bez vazby na její faktické uskutečňování. Rozhodnutí představenstva stěžovatele mělo pouze deklaratorní povahu a není pro účely daně z příjmů relevantní. Rozhodným dnem pro stanovení ceny hmotného majetku je 14. 11. 2011, kdy byla podepsána smlouva o dílo na vypracování studie Oznámení záměru. Odkazem na zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví pak krajský soud pouze doplnil svou argumentaci. Dle žalovaného se krajský soud nedopustil ani vytýkaných procesních vad. Je totiž třeba rozlišovat insolvenční řízení a soudní řízení správní. Sporná částka byla nadto stěžovatelem uhrazena před zahájením úpadku, správce daně ji tedy neeviduje jako pohledávku, která měla být uplatněna přihláškou v insolvenčním řízení a ve smyslu § 356 insolvenčního zákona by zanikala účinností reorganizačního plánu. Žalovaný rovněž odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121. Kasační stížnost podle něj není důvodná, a proto navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud předně posoudil kasační námitky týkající se vlivu prohlášení úpadku na stěžovatele a následného povolení reorganizace na řízení o žalobě.

[10] Nejvyšší správní soud ověřil, že předmětná žaloba byla krajskému soudu doručena dne 12. 2. 2016. Usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 5. 2016, č. j. KSOS 25 INS 10525/2016 – A19, byl zjištěn úpadek stěžovatele a jeho insolvenčním správcem byl ustanoven Ing. Lee Louda. Usnesením téhož soudu ze dne 12. 8. 2016, č. j. KSOS 25 INS 10525/2016 - B181, byla stěžovateli povolena reorganizace; reorganizační plán byl schválen usnesením ze dne 11. 10. 2017, které nabylo právní moci dne 6. 2. 2018.

[11] Pokud jde o namítaný vadný postup krajského soudu po zjištění úpadku stěžovatele, tedy o posouzení, zda bylo ve stěžovatelově věci možné vést řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného, lze stěžovateli přisvědčit do té míry, že judikatura správních soudů donedávna dovozovala, že probíhající insolvenční řízení má na řízení o správních žalobách dotýkajících se majetkové podstaty žalobce v zásadě účinky nastíněné stěžovatelem.

[12] Dne 10. 7. 2018 nicméně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vydal rozsudek č. j. 4 As 149/2017 - 121, ve kterém uvedl, že: *„Úkolem správního soudu je na základě žaloby (případně jiného návrhu) prověřit, zda veřejná správa vykonávala či vykonává své kompetence v souladu se zákonem, a pokud ne, zjednat nápravu. V tomto smyslu je skutku předmět řízení před správními soudy poněkud odlišný od předmětu řízení v typických soudních sporech v oblasti soukromého práva. Nepochybně by bylo možné i ve věcech, jež spadají do správního soudnictví, pomocí různých analogií či širokého výkladu ustanovení o incidenčních sporech dospět k závěru, že po dobu účinku rozhodnutí o úpadku budou otázky, jež by jinak byly předmětem řízení před správními soudy, vyřešeny v rámci incidenčních sporů. Takový výklad by však pomíjel zvláštní povahu a postavení správního soudnictví v systému ochrany subjektivních práv jednotlivců. Navíc – jak ukazuje velmi názorně i případ stěžovatele, v němž jde o sankci za veřejnoprávní delikt, tedy o věc, kterou lze v terminologii insolvenčního zákona podřadit pod pojem mimosmluvní sankce ve smyslu jeho § 170 písm. d) – v některých typech sporů by bylo jen velmi obtížné dovodit, že soudní ochrana vůbec bude poskytnuta, příp. že bude poskytnuta účinně. Účinnou soudní ochranu je třeba poskytnout v takovém časovém horizontu, aby mohl soud orgány veřejné správy vést k řádnému uplatňování jejich kompetencí, zejména s ohledem na to, že samotná správní řízení lze vést (a, jak již bylo výše dovozeno, i jiné typy pravomocí správních orgánů lze uplatňovat) i po dobu účinku rozhodnutí o úpadku. Insolvenční zákon totiž mimo jiné právě u řízení ve věcech mimosmluvních sankcí počítá s tím, že po dobu účinku rozhodnutí o úpadku se přerušují, nelze v nich vydat rozhodnutí a ani je zahájit (§ 140a odst. 1, § 140b, § 140c insolvenčního zákona). Výsledek řízení ve správním soudnictví samozřejmě může mít význam, a často zcela zásadní, pro insolvenční řízení v tom smyslu, že může přímo či nepřímo ovlivnit majetkové poměry dlužníka, a tedy se 'týkat majetkové podstaty' ve smyslu terminologie užívané insolvenčním zákonem. Nicméně jde o soudní řízení specifické, vymykající se svou povahou, smyslem a účelem i předmětem těm soudním řízením, na něž typicky míří právní úprava v § 140a a násl. insolvenčního zákona. Proto je nutno dospět k závěru, že uvedená úprava na správní soudnictví vůbec nedopadá. Rozhodnutí o úpadku (a obecně vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem) proto nemůže mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, zejména na možnost v takovém již zahájeném řízení pokračovat a vydat v něm rozhodnutí a dosud nezahájené řízení zahájit a vést, jakož i ve všech uvedených případech uplatnit opravné prostředky, připouští-li je právní úprava správního soudnictví (typicky kasační stížnost proti*

pokračování

rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví), a řízení o takových opravných prostředcích vést.“ (důraz přidán).

[13] K posuzované otázce tedy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil konečný právní názor, že „[s]kutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.“ Ačkoli se rozšířený senát zabýval věcí, kde předmětem soudního přezkumu bylo rozhodnutí o uložení pokuty za správní delikt (tedy mimosmluvní sankce v terminologii insolvenčního zákona), rozšířený senát své závěry výslovně vztahuje i na řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů o veřejnoprávních pohledávkách týkajících se ve svých důsledcích majetkové podstaty (tj. včetně daňových nedoplatků).

[14] Z uvedeného proto jednoznačně vyplývá, že nebyl naplněn důvod pro přerušení řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného podle § 140a a 141b insolvenčního zákona. Žalobce, u kterého je vedeno insolvenční řízení, nepozbývá žádná svá oprávnění plynoucí mu ze soudního řádu správního. Může nadále podat žalobu a v probíhajících řízeních je účastníkem řízení (žalobcem) s plnými právy. Krajský soud tedy nepochybil, pokud žalobu stěžovatele věcně projednal. Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že krajský soud svým rozsudkem nijak neupřednostnil žalovaného jako orgán veřejné správy v insolvenčním řízení. Krajský soud se totiž zabýval toliko zákonností rozhodnutí žalovaného ve věci daňové povinnosti stěžovatele, nevyjadřoval se však nijak k samotné existenci pohledávky žalovaného za stěžovatelem a možnostem jejího uplatnění v insolvenčním řízení. Taková pravomoc mu ostatně ani nepřísluší, tuto otázku je třeba řešit samostatně v insolvenčním řízení.

[15] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že z rozsudku rozšířeného senátu č. j. 4 As 149/2017 - 121 dále plyne, že insolvenční správce může být považován za osobu zúčastněnou na řízení podle § 34 s. ř. s. („*může podle okolností vyvstat důvod, aby se insolvenční správce dlužníka stal – s ohledem na své specifické postavení – v řízení před správním soudem osobou zúčastněnou na řízení podle § 34 s. ř. s.*“). Insolvenčním správcem stěžovatele byl usnesením insolvenčního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. KSOS 25 INS 10525/2016 – A19, ustanoven Ing. Lee Louda. Po podání správní žaloby u krajského soudu tedy došlo nejen k zahájení insolvenčního řízení, ale i k ustanovení insolvenčního správce. Krátce před vydáním napadeného rozsudku (29. 8. 2018) byl přitom publikován citovaný rozsudek rozšířeného senátu (23. 7. 2018), podle něhož může být insolvenční správce považován za osobu zúčastněnou na řízení. Ze soudního spisu nevyplývá, že by krajský soud insolvenčního správce stěžovatele po jeho ustanovení do funkce vyzval ve smyslu § 34 odst. 2 s. ř. s., aby ve stanovené lhůtě oznámil, zda bude v řízení uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení. Nejvyšší správní soud však neshledal, že by se v projednávané věci jednalo o vadu řízení, pro kterou by měl rozsudek krajského soudu z úřední povinnosti zrušit, neboť insolvenční správce stěžovatele nezůstal po skončení řízení před krajským soudem bez možnosti dosáhnout nápravy takového pochybení. Nyní rozhodující senát jej totiž vyzval usnesením ze dne 17. 4. 2019, č. j. 7 Afs 365/2018 - 58, ke sdělení, zda bude v řízení před Nejvyšším správním soudem uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení. Na výzvu Ing. Lee Louda ve stanovené lhůtě (ani později) nereagoval; nebrazil tedy proti

tomu, že nebyl osobou zúčastněnou na řízení před krajským soudem ani neoznámil, že bude uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení v řízení o kasační stížnosti. V rozsudku ze dne 4. 4. 2018, č. j. 9 As 5/2018 - 88, přitom Nejvyšší správní soud vyslovil, že: „*Ke zrušení rozsudku městského soudu z úřední povinnosti by soud přistoupil pouze za předpokladu, že by účastník původního správního řízení o probíhajícím soudním řízení vůbec nevěděl. Za takové situace by totiž opomenutý účastník ani práva osoby zúčastněné na řízení uplatnit objektivně nemohl.*“ V projednávané věci byl insolvenční správce stěžovatele o řízení před krajským soudem zpraven, a s určitostí věděl o řízení před Nejvyšším správním soudem. Oznámení o uplatňování svých práv přesto neuplatnil, tj. postavení osoby zúčastněné na řízení se ve skutečnosti nedomáhal.

[16] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Tuto stěžovatel spatřuje v nedostatku důvodů rozhodnutí.

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, uvedl, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je pak dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, založena „*na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*“

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný. Ačkoliv si jistě lze představit ještě podrobnější a pregnantnější vypořádání uplatněných námitek, nezpůsobuje způsob zvolený krajským soudem nutnost zrušení jeho rozsudku. Odůvodnění rozsudku dostalo požadavkům shora uvedené judikatury. Z rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Krajský soud dostatečně zdůvodnil, z jakého důvodu přistoupil k zamítnutí žaloby; zcela zřetelně opřel svůj závěr o tom, že sporné náklady vstupují do pořizovací ceny hmotného majetku o jejich úzkou vazbu k tomuto majetku, jejich charakter a faktický počátek uskutečňování předmětné investice. Zda tento závěr krajského soudu obстоjí, není otázkou přezkoumatelnosti rozsudku, ale správnosti právního posouzení. Sám stěžovatel ostatně s argumentací krajského soudu v kasační stížnosti zcela konkrétně polemizuje a vyvrací jeho závěry, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné.

pokračování

[19] Zdejší soud již opakovaně vyslovil, že nepřezkoumatelnost musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Takovými vadami však rozsudek krajského soudu netrpí.

[20] Konečně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami stěžovatele proti posouzení právní otázky krajským soudem.

[21] Předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným je určení dne, od něhož představují náklady vynaložené na výkup nemovitostí v Karviné - Starém Městě a další náklady související s těžebním záměrem na Dolu Karviná (dále jen „náklady na náhrady důlních škod“) náklady na pořízení hmotného majetku, které nelze jednorázově odečíst od základu daně, ale mohou být uplatněny toliko postupně formou odpisů. Dle stěžovatele lze za náklady na pořízení majetku považovat teprve ty, jež byly vynaloženy ode dne 1. 7. 2012, neboť k tomuto dni schválilo uskutečnění investice představenstvo stěžovatele; dle orgánů finanční správy se jedná o den 14. 11. 2011, kdy byla uzavřena smlouva o dílo, jejímž předmětem bylo vypracování dokumentu o hodnocení vlivů záměru „Pokračování v hornické činnosti OKD, a. s., Dolu Karviná na závodě ČSA v období 2015 - 2035“ (dále též „těžební záměr“ nebo „nové důlní dílo“) na životní prostředí a další související dokumentace.

[22] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel uzavřel dne 14. 11. 2011 smlouvu o dílo, jejímž předmětem bylo vypracování hodnocení vlivů těžebního záměru na životní prostředí. Hodnocení bylo vypracováno v prosinci 2011. V březnu 2012 oznámil stěžovatel tento záměr Ministerstvu životního prostředí v rámci tzv. zjišťovacího řízení. Dne 20. 3. 2012 schválil Obvodní báňský úřad na návrh stěžovatele tvorbu finanční rezervy pro rok 2012 na vypořádání důlních škod vlivem (stávající) hornické činnosti ve výši 655 mil. Kč. Ve spise je dále založen leták z dubna 2012, ve kterém generální ředitel stěžovatele informuje subjekty dotčené připravovaným těžebním záměrem o tom, jak bude probíhat proces uzavírání dohod s majiteli domů a pozemků v lokalitách ovlivněných těžbou. Dále jsou zde založeny zprávy pro výrobní poradu stěžovatele ve dnech 16. 5. 2012, 20. 6. 2012 a 17. 10. 2012 obsahující seznam nemovitostí ke schválení záměru jejich výkupů. Dne 29. 5. 2012 vydalo Ministerstvo životního prostředí závěr zjišťovacího řízení, v němž konstatovalo, že nové důlní dílo podléhá posouzení vlivů na životní prostředí. Dne 14. 9. 2012 rozhodlo představenstvo stěžovatele o tom, aby s platností od 1. 7. 2012 do doby uvedení nového důlního díla do užívání byly náhrady za v budoucnu likvidované nemovitosti v této lokalitě kapitalizovány v bilanci a zahrnuty do hodnoty nového důlního

díla. V rozhodnutí představenstva je dále uvedeno, že k danému datu bylo schváleno 144 výkupů, z nichž 63 již bylo ošetřeno smluvně a vykoupeno v souladu s plánem na rok 2012; počet schválených výkupů představuje téměř 78 % celkového počtu žádostí, které stěžovatel obdržel od data veřejného oznámení záměru v březnu 2012. Dne 22. 11. 2012 schválil Obvodní báňský úřad na opětovný návrh stěžovatele tvorbu (snížení) finanční rezervy pro rok 2012 na vypořádání důlních škod vlivem hornické činnosti ve výši 455 mil. Kč. Konstatoval, že původní výše tvorby této rezervy byla v průběhu roku zásadním způsobem ovlivněna připravovanými těžebními záměry (novým důlním dílem), kdy stěžovatel začal v předstihu řešit očekávané důlní škody na hmotném majetku vlastníků nemovitostí v předmětných lokalitách formou výkupu majetků ohrožených předpokládanými důlními vlivy z vlastních zdrojů. Z vyjádření Obvodního báňského úřadu ze dne 12. 2. 2014 vyplývá, že ke snížení finanční rezervy došlo proto, že stěžovatel hradil tyto výkupy do 30. 6. 2012 z vytvořené finanční rezervy na důlní škody, s účinností od 1. 7. 2012 se rozhodl je hradit z vlastních kapitálových investic.

[23] Stěžovatel uplatnil v přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012 náklady na náhrady důlních škod vynaložené do 30. 6. 2012 jako daňově účinné náklady („přímo do nákladů“). Náklady na náhrady důlních škod vynaložené od 1. 7. 2012 pak zahrnoval do pořizovací ceny nového důlního díla. K výzvě správce daně k odstranění pochybností ze dne 31. 7. 2013 stěžovatel předložil detail nákladového účtu za období 1-12/2012, z něhož vyplývá, že o výkupu nemovitostí bylo účtováno již v lednu 2012.

[24] Výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku jsou vymezeny účetními předpisy. Dle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví se hmotný majetek, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, oceňuje pořizovací cenou. Tou se dle § 25 odst. 5 písm. a) téhož zákona rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Demonstrativní výčet nákladů, které vstupují do oceňování dlouhodobého hmotného majetku, v případě podnikatelských subjektů obsahuje § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

[25] Určitý náklad tedy tvoří součást pořizovací ceny (hmotného) majetku ve smyslu § 25 odst. 5 písm. a) zákona o účetnictví, pokud s pořízením tohoto hmotného majetku souvisí. Účetní předpisy přitom tuto souvislost nijak blíže nedefinují, nesvazují ji ani se stanovením konkrétního časového okamžiku, od kterého je třeba jednotlivé nákladové položky související s pořízením hmotného majetku zahrnovat do ocenění tohoto majetku (či naopak do kterého se jedná o běžné provozní náklady uplatnitelné v základu daně dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Vždy proto bude namístě zkoumat souvislost daného nákladu s pořizovaným hmotným majetkem, a to bez ohledu na to, zda popř. kdy daňový subjekt o pořízení daného hmotného majetku (investice) formálně právně rozhodl. Toto rozhodnutí může být vodítkem pro určení, zda se jedná o náklad související s pořízením hmotného majetku, ovšem toliko v případě, že reflektuje skutečné datum, od něhož bylo pořízení daného hmotného majetku objektivně zahájeno.

[26] Žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že okamžik zahájení pořízení nového důlního díla nepřipadá na stěžovatelem stanovený den 1. 7. 2012, neboť faktické

pokračování

uskutečňování investice započalo mnohem dříve. Jednalo se zejména o výkupy pozemků, respektive uzavírání dohod o odškodnění probíhající od ledna 2012, a o čerpání rezerv na důlní škody v předstihu, které bylo zahájeno od března 2012. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[27] Z hlediska přiřazení určitých nákladů do pořizovací ceny majetku není podstatné, kdy daňový subjekt formálně schválil realizaci investice, ale kdy objektivně započal s její realizací, byť by v danou chvíli nebylo zdárné dokončení této investice zcela jisté a rozhodnutí o jejím pořízení tedy obsahovalo určité riziko, že k vlastní realizaci nedojde. V rozhodnutí ze dne 14. 9. 2012 sice představenstvo stěžovatele stanovilo datum, od něhož měly být náklady na náhrady důlních škod zahrnovány do pořizovací ceny díla, takto určené datum nicméně reflektovalo pouze dosavadní úspěšnost investice, tedy její realizovatelnost v budoucnu, nikoliv to, že k vlastnímu zahájení její realizace již fakticky došlo (o tento fakt je ostatně opřen závěr o úspěšnosti investice a rozhodnutí o jejím financování z kapitálových investic). Vynaložené náklady ovšem nezískávají charakter investičních nákladů teprve na základě formálního písemně zachyceného rozhodnutí daňového subjektu o pořizování investice, ale již od okamžiku, kdy se daňový subjekt fakticky rozhodl řešit určitou hospodářskou potřebu pořízením nové investice a započal je za tímto účelem vynakládat. To ostatně dle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývá rovněž z interpretace Národní účetní rady č. I-5, na kterou se účastníci řízení odvolávali. Tato stanoví, že: *„Okamžik, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku, je možno stanovit jako okamžik, kdy se účetní jednotka rozhodne řešit danou problematiku pořízením nové investice.“*

[28] Poukazuje-li stěžovatel na to, že až do okamžiku, kdy představenstvo zvážilo uskutečnění investice, nebyl rozhodnut, zda investici uskuteční, neodpovídá to zjištěnému skutkovému stavu. Stěžovatel totiž nepochybně započal pořizování nového důlního díla uskutečňovat již před tímto datem (viz výše). Rozhodnutí představenstva nelze s ohledem na jeho obsah chápat jinak, než jako formální schválení toho, aby daná investice byla uskutečněna ve smyslu dovršena, přičemž současně bylo rozhodnuto o jejím dalším financování. Ostatně, přísně vzato předmětné rozhodnutí představenstva nehovoří o zahájení pořizování tohoto majetku, ale o tom, že s platností od 1. 7. 2012 do doby uvedení nových důlních děl do užívání a zahájení těžby budou náhrady za v budoucnu likvidované nemovitosti v této lokalitě kapitalizovány v bilanci a zahrnuty do hodnoty důlních děl. Vychází přitom ze zprávy o stavu výkupů v oblasti Karviná - Staré Město, která byla při jeho jednání prezentována a z informace o existenci dalších zájemců o prodej nemovitostí v dané lokalitě, tj. z předpokladu komerčně úspěšné realizovatelnosti projektu.

[29] Rozhodnutí představenstva stěžovatele ze dne 14. 9. 2012 by mělo význam z hlediska klasifikace nákladů pro účely jejich účetního (a s tím souvisejícího daňového) zachycení tehdy, pokud by v něm uvedené datum zahájení kapitalizace nákladů na náhrady důlních škod předcházelo vlastnímu započetí uskutečňování těžebního záměru, nebo pokud by tímto rozhodnutím došlo ke kvalitativní změně v postupu stěžovatele v tom směru, že by teprve od tohoto data byly nemovitosti vykupovány za účelem náhrady důlních škod souvisejících s pořizováním nového důlního díla. Taková situace však v posuzované věci nenastala. Výkup nemovitostí byl od počátku veden jednotným záměrem a na podstatu tohoto záměru rozhodnutí představenstva ze dne 14. 9. 2012

nemělo žádný vliv, pouze stvrdilo jeho existenci a způsob účetního zachycení a financování. Jak správně konstatoval již krajský soud, ze správního spisu neplyne, že by průběh investice před a po 1. 7. 2012 doznal nějaké kvalitativní změny. Účel a podstata nákladů vynaložených na náhrady důlních škod do dne 1. 7. 2012 byly stejné jako u těch, které byly vynaloženy po tomto datu. Jestliže stěžovatel náklady na náhrady důlních škod vynaložené po 1. 7. 2012 aktivoval do pořizovací ceny majetku z důvodu jejich úzké souvislosti s budovaným novým důlním dílem, nebylo rozumného důvodu, aby stejně nepřistoupil i k charakterově stejným nákladům vynaloženým na realizaci téže investice před tímto datem. Nezměnil-li se záměr, pro který stěžovatel náklady vynakládal, nemůže se lišit ani jejich účetní, resp. daňové zachycení.

[30] Krajský soud tedy nepochybil, pokud dospěl k závěru, že do pořizovací ceny majetku (nového důlního díla) měly být zahrnuty rovněž náklady na náhrady důlních škod, které stěžovatel vynaložil přede dnem 1. 7. 2012.

[31] Námitce stěžovatele, že krajský soud odvozoval zahrnutí sporných nákladů do pořizovací ceny majetku nesprávně od jejich nákladnosti a právní závaznosti, nelze přisvědčit. Krajský soud se v bodě 15 rozsudku vyjadřoval k charakteru předmětných nákladů a snažil se je odlišit od běžných provozních nákladů, u nichž není dána tak úzká vazba k pořizované investici. Podstatou této úvahy je, že sporné náklady „na první pohled“ nepředstavují standardní provozní náklady, které jsou uvedeny v demonstračním výčtu interpretace Národní účetní rady č. I-5 (např. že se nejedná o jakousi formu průzkumu trhu). Krajský soud však neopřel svůj závěr o tom, že tyto náklady mají vstupovat do pořizovací ceny majetku o jejich nákladnost či právní závaznost, ale vycházel správně z toho, že skutečné započítání investice nastalo již před stěžovatelem stanoveným datem (viz body 14 a 16 rozsudku).

[32] V obecné rovině lze souhlasit s názorem stěžovatele, že smyslem § 7 odst. 1 zákona o účetnictví není maximalizace hodnoty aktiv v rozvaze, ale správné zachycení reality s ohledem na zásadu opatrnosti. Krajský soud nicméně postupoval v souladu s uvedeným. Na rozdíl od stěžovatele však dospěl k závěru, že řádnému zobrazení reality neodpovídá, aby nebyly v aktivech stěžovatele zachyceny veškeré náklady vynaložené nařízení nového důlního díla, tj. rovněž ty, které byly na náhrady důlních škod vynaloženy před 1. 7. 2012. Nadto lze souhlasit se žalovaným, že tento argument měl ze strany krajského soudu spíše podpůrný charakter.

[33] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[34] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

pokračování

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

V Brně dne 18. července 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu