

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **HUTCHINSON s. r. o.**, se sídlem Klostermannova 995, Rokycany, zast. JUDr. Janem Šťovíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze 4, Hvězdova 1716/2b, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2009, č. j. 4455/09-1200-402547, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 2. 2010, č. j. 57 Ca 53/2009 - 47,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž byl změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002, který vydal Finanční úřad v Rokycanech dne 30. 6. 2004 pod č. j. 49408/04/150910. Změna provedená finančním ředitelstvím spočívala zejm. v tom, že dodatečně vyměřená daň byla oproti rozhodnutí finančního úřadu zvýšena ze 743 690 Kč na 1 156 920 Kč. Žalovaný vyšel z toho, že opravy na majetku stěžovatele, které byly provedeny v roce 2001, byly těmi, na které tvořil rezervy na opravu hmotného majetku, ve smyslu § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění účinném

k rozhodnému dni (dále jen „zákon o rezervách“), resp. z toho, že stěžovatel neprokázal opak – tedy že jde toliko o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události. Nejpozději pro rok 2002 mu tak vznikla povinnost rozpustit zbylou (nevyčerpanou) část vytvořené rezervy. Krajský soud pak ve svém rozsudku závěry žalovaného potvrdil.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvádí, že uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Polemizuje tedy s posouzením právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a namítá vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu.

Stěžovatel je přesvědčen, že skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně, neboť opravy provedené v roce 2001 nebyly těmi, na něž byla tvořena rezerva. Šlo pouze o opravy ve smyslu § 7 odst. 3 písm. b) a c) zákona o rezervách. Jednalo se o zasklení poškozených světlíků s cílem zamezení zatékání do výrobních hal, o opravy nátěrů střešních oken v rámci pravidelné údržby, drobné zámečnické práce, opravy odtržených pantů dveří a s tím související nátěr a o výměnu pohonných jednotek vrat v důsledku poškození. Z charakteru prací je zjevné, že nešlo o opravy generální, nýbrž o běžnou údržbu a opravu poškozených částí. Přesto je žalovaný i krajský soud mechanicky a bez dalšího podřadili pod opravy, na které byla tvořena rezerva, tedy opravy generální. Stěžovateli doposud nikdo nevysvětlil, na základě čeho byly opravy takto hodnoceny.

Žalovaný i krajský soud k tíži stěžovatele uvádějí, že zákon o rezervách nezná pojem generální opravy. Stěžovatel však uvádí, že zákon o rezervách nikterak opravy hmotného majetku nedefinuje. Pouze podává negativní definici toho, nač rezervy tvořit nelze. Je tedy pouze na daňovém subjektu, aby si rozsah v tomto rámci vytvořil sám a také si opravy označil např. přídomkem generální, a tím je specifikoval a konkretizoval. Tím, že je stěžovatel označil jako opravy generální, je chtěl odlišit od oprav běžných. Pokud stěžovatel označil opravy jako generální (na což má právo), pak také je na žalovaném, aby mu prokázal, že provedené opravy, na které byla čerpána rezerva, byly generálními. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na důvodovou zprávu k § 7 zákona o rezervách, kde se praví, že nejde o rezervu na nepředvídané a s určitou mírou subjektivity předpokládané události, nýbrž naopak vzhledem k povaze uvedených skutečností o rezervu s vyšším stupněm objektivity. Stěžovatel právě s vědomím vyšší míry objektivity k povaze zamýšlených prací vymezil opravy, na které vytvářel rezervu, jako opravy generální, aby je „objektivně“ oddělil od oprav běžných či nahodilých.

Generální opravy výrobních hal, na které byla rezerva vytvořena, se uskutečnily až v letech 2003 a 2004. Bylo přitom potřeba tyto realizované opravy porovnat s tím, jak byly definovány opravy, na něž byla tvořena rezerva, a také s opravami realizovanými v roce 2001. To však žalovaný ani krajský soud neučinili, a tedy nemohli dospět ke správnému skutkovému stavu. Také měla být zohledněna vyjádření dodavatelů, kteří pro stěžovatele práce v roce 2001 provedli a osvědčili, že šlo o běžné opravy. Rozsah oprav provedených v roce 2001 je zanedbatelný oproti rozsahu oprav, na které byla tvořena rezerva, tj. 633 333 Kč ročně v letech 2000 až 2002 na opravu oken, dveří a vrat a 624 667 Kč ročně v letech 2000 až 2002 na opravu střešních světlíků.

Ve věci bylo navíc nesprávně užito znění § 7 odst. 5 věta třetí zákona o rezervách. To nelze vykládat k tíži stěžovatele a odvodit z něj, že by za okamžik zahájení celé generální opravy, na kterou byla tvořena rezerva, mohl být považován okamžik, kdy bude započato s drobnou opravou některého z dílčích prvků, které mají být generální opravou dotčeny, aniž by bylo současně zcela zřejmé, že taková drobná oprava s generální opravou přímo souvisí a že zahájení jakékoliv drobné opravy je možné považovat za zahájení opravy generální. Nelze připustit závěr, že rezerva musí být okamžitě rozpuštěna při sebemenší práci na kterékoliv věci, která má být jakkoliv dotčena tvořenými rezervami.

Postupem Finančního úřadu v Rokycanech a žalovaného došlo ve skutečnosti ke dvojímu zdanění příjmů stěžovatele. Stěžovatel totiž rezervy jednak rozpustil do výnosů v letech 2003 a 2004, jak si naplánoval. Podle postupu finančních orgánů v dané věci je ovšem také dodatečně rozpustil ve zdaňovacím období roku 2002.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil možnosti podat ke kasační stížnosti své vyjádření.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Podle § 2 odst. 1 zákona o rezervách se pro účely tohoto zákona rezervami míní mj. rezervy na opravu hmotného majetku. Právě takové rezervy tvořil v daném případě stěžovatel a právě takové rezervy jsou dále upraveny v § 7 zákona o rezervách. Vytváření rezerv na opravu 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 „[d]*ůvody 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.*“

Mezi stěžovatelem a žalovaným přitom není sporu (a sám stěžovatel to v kasační stížnosti přiznává), že rezervy byly tvořeny v letech 2000 až 2002 na generální opravy výrobních hal označených A, B, C1 a C2. Jako podklad pro tvorbu rezerv použil stěžovatel orientační nabídky stavebních prací ze dne 22. 8. 2000 a 14. 9. 2000 zpracované společností ABK-STAVBY s. r. o. Z těchto podkladů vyplývá, že byla zamýšlena oprava oken, dveří, vrat a střešních světlíků ve výrobních halách označených A, B, C1 a C2. Rozsah oprav byl označen výrazem „generální opravy“.

Na hmotném majetku, který byl shora vymezen, provedl stěžovatel opravy v roce 2001. Stěžovatel podle svých vlastních slov konkrétně uskutečnil následující opravy:

1) zasklení světlíků za částku 57 090 Kč dle faktury č. 4104054 ze dne 8. 6. 2001,
2) opravy nátěrů střešních oken v hale C2 a hale B za částku 29 541 Kč dle faktury č. 4104929 ze dne 18. 7. 2001,
3) oprava střešních světlíků na střeše haly B za částku 68 750 Kč dle faktury č. 4107843 ze dne 28. 11. 2001,
4) oprava odtržených pantů a nátěrů dveří za částku 10 330 Kč dle faktury č. 4104370 ze dne 21. 6. 2001,
5) oprava vrat včetně výměny pohonných jednotek za částku 183 870 Kč dle faktur č. 4103046, 4103047 a 4103048 ze dne 9. 5. 2001.

Z uvedeného je patrné, že realizované opravy se co do vymezení hmotného majetku shodují s tím, nač byla vytvářena rezerva. Podle § 7 odst. 5 zákona o rezervách platilo, že *nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou*. Podle § 4 odst. 1 věta první před středníkem dále platí, že *výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy a opravné položky, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek*. Proto žalovaný i krajský soud postupovali správně, pokud dospěli k závěru, že rezerva měla být zrušena ke zdaňovacímu období roku 2002, neboť předchozí rok byly zahájeny opravy přímo na věci, která byla definována stěžovatelem samým jako věc určená k opravě.

Stěžovatel sice poukazuje na skutečnost, že zamýšlel provádět opravy generální, zatímco uskutečněné opravy byly menšího rozsahu, nicméně takové rozlišování zákon o rezervách vůbec nezná. Dle něj je oprava definována především samotnou věcí, jež má být opravena. Počátek oprav na věci (věcech), na jejíž opravu byla rezerva tvořena, byl nezpochybnitelně v roce 2001. Zákon o rezervách nepovažuje běžné opravy (jak je nazývá stěžovatel) za takové, které by neměly za následek zahájení oprav na věci se všemi důsledky z toho plynoucími. V tomto ohledu totiž je rozhodující znění § 7 odst. 3 písm. b), c) zákona o rezervách. Rezerva se nevytváří dle těchto ustanovení v případech hmotného majetku, u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události, resp. u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok.

Pokud tedy jde o opravu na předmětné věci, pak jen v případě periodických (opakujících se každoročně) oprav či oprav odstraňujících závady vzniklé v důsledku škody či nepředvídatelné události se takové opravy nepovažují za ty, na něž je rezerva čerpána. Stěžovateli tak sice nic nebránilo vymezit opravy jako generální, avšak zároveň takové vymezení je v zásadě bez právních konsekvencí. Zákon o rezervách totiž nerozlišuje mezi opravami „generálními“ a „běžnými“, ale mezi opravami, které znamenají zahájení čerpání rezervy (v zásadě všechny opravy na předmětné věci), a těmi, které čerpání rezervy neznamenají (periodické opravy a opravy v důsledku škod – tj. výjimky z uvedené zásady).

Bylo tak na stěžovateli, aby prokázal, že v jeho případě šlo o opravy každoroční, eventuálně opravy odstraňující závady vzniklé v důsledku škod či jiných nepředvídatelných událostí. To pro něj plynulo nejen z ustanovení § 3 zákona o rezervách (*způsob tvorby rezerv a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelné*), nýbrž především z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*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.*).

Konstantní je v tomto směru také judikatura Nejvyššího správního soudu. Z rozsudku ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009 - 59, www.nssoud.cz, plyne, že tvoří-li daňový subjekt rezervy určené na opravu nemovitého majetku (§ 7 zákona o rezervách), nese mj. důkazní břemeno k prokázání ekonomického účelu takových oprav. Z rozhodnutí ze dne 8. 11. 2007, č. j. 90 Afs 50/2007 - 58, www.nssoud.cz, pak vyplývá, že oprávněnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnost, způsob výpočtu její výše a způsob jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, prokazuje daňový subjekt.

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. Je tedy povinen rovněž dokázat, že se prokazatelně jedná o opravy, což je základní předpoklad či podmínka pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku.

V daném případě přitom finanční orgány stěžovateli v průběhu daňového řízení osvětlily svůj náhled na věc a byl vyzván k prokázání toho, že šlo o opravy každoroční či v důsledku škod. V tomto směru ovšem stěžovatel nic nepředložil. V kasační stížnosti k tomu uvádí, že to ani nebylo třeba, neboť tuto skutečnost prokazuje nejlépe charakter provedených oprav popsaný zejm. v předmětných fakturách. S tím se ovšem nelze ztotožnit. Celková částka, která byla na opravy roku 2001 vynaložena, činí 349 581 Kč. Již jen z výše této částky je právě naopak zřetelné, že se nejedná o opravy každoroční (stěžovatel každoročně nevynakládá tak vysokou sumu na periodické drobné opravy). Zbývá tedy vyřešit otázku, zda se jednalo o opravu v důsledku nepředvídatelných škod. Také v tomto směru tíží důkazní břemeno stěžovatele. Opětovně je ovšem třeba říci, že stěžovatel nepředložil nic v tom smyslu, aby prokázal, že mu vznikla na jeho majetku škoda (a např. v důsledku jaké události se tak stalo) a nic prokazatelného neplyne ani z charakteru prací (nejde na první pohled o úkony s jistotou opravující věci poškozené nenadálou událostí).

Je sice pravda, že částka 349 581 Kč je sice nižší, než výše tvořených rezerv (tj. 633 333 Kč ročně v letech 2000 až 2002 na opravu oken, dveří a vrat a 624 667 Kč ročně v letech 2000 až 2002 na opravu střešních světlíků), nicméně nejde o částku excesivně nízkou, která by, jak již řečeno shora, prokázala sama o sobě, že šlo o opravy cyklické. To, že v letech 2003 a 2004 došlo k dalším opravám (a dokonce rozsáhlejším než v roce 2001), jak uvádí stěžovatel, nemá na posouzení oprav v roce 2001 vliv. Podstatné je totiž

neunesení důkazního břemene stěžovatelem pro rok 2001, kdy nezpochybnitelně prováděl opravy označených věcí (tj. zahájil opravu hmotného majetku ve smyslu zákona o rezervách).

Krajský soud v napadeném rozsudku tedy dospěl ke správnému závěru, že obecně sice není vyloučeno, aby na určitém hmotném majetku daňový subjekt prováděl jistý druh oprav a souběžně tvořil rezervu na opravu stejného majetku, aniž by probíhající opravu bylo nutné posoudit ve smyslu § 7 odst. 5 věty třetí zákona o rezervách za zahájení té opravy, na kterou je rezerva tvořena. O takovou situaci by se např. mohlo jednat tehdy, pokud by daňový subjekt oddělil část „opravy“ nevyžadující odbornou fundovanost (např. přípravné práce, v souzené věci příkladmo očištění otvorů, resp. očištění světlíků a demontáže poškozených částí) od další části opravy, jejímž předpokladem naopak již určitá profesní (řemeslná, odborná) znalost a zkušenost (např. v této věci repase mechanických částí, oprava zámečnických prvků a klempířských prvků světlíků, zprovoznění elektro výzbroje atd.) bude. Je však třeba mít na paměti § 3 zákona o rezervách, podle něhož způsob tvorby rezerv a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelné.

Konečně na věci nic nemění ani skutečnost, že rezervy byly již také rozpuštěny do příjmů za roky 2003 a 2004 (tj. vedle roku 2002). Nyní se totiž Nejvyšší správní soud, s ohledem na předmět sporu, mohl zabývat jen rokem 2002, přičemž dospěl k závěrům uvedeným shora. Dopady do jiných zdaňovacích období, resp. možnostmi dodatečného snížení daňové povinnosti za předmětná období, se zdejší soud (ani před ním soud krajský) zabývat nemohl.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. listopadu 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu