ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **DRUŽINA, spol. s r. o.,** se sídlem Masarykova 277, Dačice, zastoupeného JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem se sídlem Komenského 6/V, Dačice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2008, čj. 3766/08-1200, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 12. 2009, čj. 10 Ca 177/2008 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Rozhodnutím ze dne 2. 7. 2008, čj. 3766/08-1200, žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Dačicích ze dne 21. 9. 2007, čj. 25198/07/087970/1249, zejména tak, že k odvolání žalobce snížil dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 z částky 871 360 Kč na částku 747 040 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 22. 12. 2009, čj. 10 Ca 177/2008 - 35, zamítl.

Námitku týkající se neprovedení navrhovaných výslechů svědků neshledal krajský soud důvodnou s tím, že k rezervám vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2004 žalobce výslech žádného svědka nenavrhoval.

K námitce zkrácení na právech tím, že žalobce nebyl vyrozuměn o konání místního šetření u společnosti STAVCENT, a. s., dne 28. 2. 2007, při kterém se konal výslech svědka Ing. Karla Hrona, a bylo tak žalobci odepřeno právo klást svědkovi otázky, krajský soud konstatoval, že z protokolu o ústním jednání při místním šetření plyne, že uvedená osoba byla dotazována na okolnosti týkající se cenové nabídky vypracované pro žalobce. Došlo tedy *„k procesnímu pochybení, jestliže nebyl žalobce o výslechu ing. Karla Hrona informován a nebylo mu tak umožněno klást svědku otázky, neboť žalobce má právo být přítomen výslechu svědka“*. Uvedená okolnost však podle krajského soudu *„nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí v případě, že tvorba rezervy v areálu Jarošovská je neprokazatelná, nebyla náležitě dokumentována a doložena její oprávněnost. Žalobce tvořil rezervu v letech 2003 – 2004 na opravu souboru majetku na základě cenové nabídky a. s. Stavcent, jež je datována až dnem 2. 2. 2004, tedy tvorba rezervy předcházela cenovou nabídku. Z uvedené cenové nabídky ani nelze určit, o jakou opravu se jedná, čeho se týká a v jakém rozsahu. Žalobce nepředložil inventární kartu rezervy, kde by měl být uveden důvod tvrby* [správně - tvorby] *rezervy a údaje o čerpání rezervy v jednotlivých zdaňovacích obdobích, přičemž opravy v rozsahu vytvořené rezervy nebyly provedeny. Proto je zcela nadbytečný výslech svědka ing. Hrona, který se měl vyjádřit ke kalkulaci cenové nabídky, když nebyla prokázána nezbytnost a způsob využití.“*

K námitkám žalobce týkajícím se rezerv tvořených na opravy areálu Jarošovská krajský soud poznamenal, že *„způsob tvorby rezerv a jejich výši musí daňový subjekt prokázat, a proto je nezbytné vést evidenci, doložit oprávněnost tvorby rezervy plánem oprav, rozpočet nákladů na opravy, směrnici o tvorbě a čerpání rezerv a inventární kartu rezervy. Z evidence žalobce však nelze zjistit skutečný stav majetku, čerpání rezerv se specifikací jednotlivého majetku, ani účetní analytickou evidenci čerpání rezerv, a proto správně správce daně uzavřel, že žalobce tvořil rezervu v rozporu s § 7 odst. 4 zákona o rezervách a neuznal ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů daňový výdaj na uvedenou tvorbu rezervy.* (...) *Správce daně provedl prohlídku oprav na majetku, na který byly tvořeny rezervy na opravy a bylo zjištěno, že žalobce nečerpá náklady proti konkrétním rezervám a neeviduje je, neboť na fakturách je uveden jiný hmotný majetek než byl opraven. Dne 5. 2. 2007 bylo provedeno změření ploch nemovitosti za účasti žalobce...a bylo zjištěno, že rezerva byla vytvářena v nereálné výši, tedy na plochy v m^2, které hmotný majetek nemá.*(...) *Rezerva je vždy vytvářena na základě rozpočtu, který musí být reálný a musí mít ověřitelný podklad v cenových i měrných*

jednotkách, což v daném případě žalobcem prokázáno nebylo.“ Krajský soud doplnil, že cenová nabídka na tvorbu rezervy ohledně areálu Jarošovská je datována po ukončení zdaňovacího období, ve kterém byla rezerva tvořena.

Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku neodděleného vnímání tvorby rezerv na opravy v areálu Masarykova v Dačicích. Uvedl, že „*(ž)alovaný reagoval na námitky žalobce uvedené v odvolání a uváděl, mimo jiné, z čeho se tento areál skládá a na co byla tvořena rezerva a jaké opravy a kým byly prováděny. Bylo zjištěno, že žalobce tvořil společnou rezervu na opravu skladu i komunikace, netvořil ji samostatně za každý majetek….*“ Dále krajský soud konstatoval, že „*(ž)alobce v průběhu daňové kontroly předložil k uvedené tvorbě rezervy…pouze rozhodnutí jednatele společnosti, kde je obecně vymezen jeho rozsah, nelze z něho určit druh opravy ani majetek, na jaký je rezerva tvořena. Ke tvorbě této rezervy za rok 2003 byla předložena cenová nabídka ze dne 2. 2. 2004, tedy cenová nabídka je datována po ukončení zdaňovacího období, ve kterém byla tvořena. Dle účetnictví žalobce eviduje v areálu majetek s 26 inventarizačními čísly a dodatečně jsou tužkou doplněna inventární čísla vztahující se k rezervě v cenové nabídce, což správně je vyhodnoceno žalovaným jako dodatečně vyhotovené.*“ K výhradě žalobce, že „*výsledek konání je nulový*“, krajský soud podotkl, že „*po dobu tvorby a čerpání rezervy je snížen základ daně. Daňově neutrální je pouze za předpokladu, že částka tvořené rezervy je shodná s částkou vyúčtovanou za provedení oprav, v případě nečerpání rezervy – jejího zrušení se náklad odsouvá a vlivem i snižování sazby daně, se snižuje daňová povinnost daňového subjektu….*“

Konečně pak krajský soud doplnil, že „*v daňovém řízení nese důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt, správce daně není povinen vyhledávat a zjišťovat důkazy v jeho prospěch. Správce daně není povinen prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, správce daně jen hodnotí předkládané důkazní prostředky. Žalobce byl povinen prokázat náklady – tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku.*“

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení. Z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že tak činil i z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. pro nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel namítl, že krajský soud rozsudkem ze dne 20. 11. 2009, čj. 10 Ca 175/2008 - 39, zrušil pro vady řízení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2008, čj. 3322/08-1200, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudek se týkal rezerv tvořených v roce 2003 a obsahem a odůvodněním šlo podle stěžovatele o rozsudek korespondující s nyní napadeným rozsudkem. Stěžovatel uvedl, že „*(j)e zvláštní, že prakticky v téže věci (rozdíl pouze ve zdaňovacím období) rozhoduje soud ve stejném složení senátu naprosto rozporuplně, tedy opačně, a to prakticky při totožném odůvodnění*“.

K výpovědi Ing. Hrona realizované v rámci místního šetření dne 28. 2. 2007 stěžovatel namítl, že byl zkrácen na svém právu zaručeném mu § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový

řád“). Podle stěžovatele nelze *„(t)oto porušení zákona…jakkoliv zlehčovat, neboť protokol vysvětlení ing. Hrona je nedílnou součástí spisu...“*.

Dále stěžovatel tvrdil, že *„v průběhu řízení předložil veškeré podklady – cenové nabídky (rozpočet) s přesnou verbální specifikací jednotlivého majetku a specifikací charakteru oprav, doložil existenci majetku, jehož byl majitelem, včetně evidence tvorby a čerpání jednotlivých rezerv“*. V návaznosti na odůvodnění napadeného rozsudku dodal, že evidence byla vedena a předložena včetně karet jednotlivých rezerv, rozpočet i směrnice o tvorbě a čerpání rezerv byly taktéž předloženy. Požadavek na doložení oprávněnosti rezerv plánem oprav je podle stěžovatele *„jednoznačně nad rámec zákona“*, protože *„(z) logiky věci vyplývá, že doložení oprávněnosti je dáno již v provedení rozpočtu“*. Dále stěžovatel uvedl, že *„v průběhu řízení doložil plánky včetně kopie katastrální mapy, půdorysu příslušného objektu, včetně příslušných propočtů. Pokud se týká katastrální mapy, jde v daném případě o notorietu, o jejíž hodnověrnosti nemá žalobce důvod pochybovat….“*

Konečně stěžovatel namítl, že odůvodnění napadeného rozsudku je v příkrém rozporu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ke stížní námitce poukazující na neodůvodněný odklon v rozhodovací praxi oproti rozsudku ze dne 20. 11. 2009, čj. 10 Ca 175/2008 - 39, žalovaný uvedl, že mu nepřísluší se vyjadřovat k rozhodovací činnosti krajského soudu.

K rozložení důkazního břemene žalovaný konstatoval, že v předmětné věci bylo sporným prokázání oprávněnosti zahrnutí rezerv do daňově uznatelných nákladů, přičemž důkazní břemeno v dokazování skutečností tvrzených stěžovatelem v daňovém přiznání nese stěžovatel. V posuzované věci nešlo o prokazování skutečností vyvracejících věrohodnost či úplnost účetnictví, neuplatní se tedy § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Neprokázal-li stěžovatel jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že důkazní břemeno přešlo na správce daně.

Zdůraznil-li stěžovatel v kasační stížnosti, že všechny požadované dokumenty byly správci daně předloženy, nemůže být podle žalovaného doložení dokladů s nevyhovující vypovídací hodnotou hodnoceno jako unesení důkazního břemene. V této souvislosti žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na zprávu o daňové kontrole ze dne 16. 8. 2007, čj. 23565/07/087930/4310 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“).

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti 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. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítl nejednotnost rozhodovací praxe krajského soudu s tím, že tento soud v obdobné věci rozsudkem ze dne 20. 11. 2009, čj. 10 Ca 175/2008 - 39, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2008, čj. 3322/08-1200, týkající se tvorby daňových rezerv stěžovatelem ve zdaňovacím období roku 2003.

Nejvyšší správní soud v obecné rovině zastává názor, že neodůvodněný odklon od rozhodovací praxe ve skutkově a právně obdobných věcech není žádoucí a mohl by zatížit rozhodnutí krajského soudu vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, čj. 2 Afs 47/2004 - 83, č. 398/2004 Sb. NSS). V nyní posuzované věci se však o takový případ rozhodně nejedná. Označeným rozsudkem totiž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, týkající se tvorby daňových rezerv stěžovatelem ve zdaňovacím období roku 2003, z důvodů vztahujících se výhradně k předmětnému zdaňovacímu období, konkrétně pro nepřezkoumatelnost vypořádání jedné z odvolacích námitek. V nyní posuzované věci však stěžovatel totožnou odvolací námitku neuplatnil. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu čj. 10 Ca 175/2008 - 39 je naopak zřejmé, že krajský soud posoudil žalobní námitky, které stěžovatel uplatnil i v nyní posuzované věci, v obou případech shodně a z obdobných důvodů je neshledal důvodnými. Krajský soud se tak v nyní posuzované věci neodchýlil od předchozího právního posouzení. Tomu ostatně odpovídá tvrzení stěžovatele, že krajský soud rozhodl opačně *„prakticky při totožném odůvodnění“*. Stížní námitka proto není důvodná.

Dále stěžovatel namítl, že byl v souvislosti s výpovědí Ing. Hrona při místním šetření dne 28. 2. 2007 zkrácen na svém právu zaručeném mu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Podle citovaného ustanovení má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření.

Nejvyšší správní soud úvodem připomíná, že ústavní kautelu vyplývající z článku 38 odst. 2 věty první Listiny základních práv a svobod *in fine*, tedy zajištění základního práva každého vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, je nutno respektovat i v daňovém řízení, jak ostatně setrvale judikuje i Ústavní soud (srov. nález ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, a nález ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, http://nalus.usoud.cz).

Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu potom plyne, že úpravu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu je třeba považovat za jeden z nástrojů zajištění principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení, jež napomáhá k naplnění povinnosti správce daně v daňovém řízení dle § 31 odst. 2 věty první daňového řádu, a sice dbát, *„aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji“*. Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, konstatoval, že *„(v)ystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba*

tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořízenými v jiných řízeních o právech a povinnostech."

Pro úplnost je možno dodat, že právo daňového subjektu zakotvené v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu nelze v žádném případě omezovat pouze pro případ daňové kontroly, ale je nutno jej respektovat i v rámci místního šetření či v řízení vytýkacím (srov. rozsudek ze dne 23. 11. 2004, čj. 5 Afs 14/2004 - 60, č. 1021/2007 Sb. NSS). Tímto právem přitom daňový subjekt disponuje i vůči osobám přezvědným (srov. rozsudek ze dne 24. 7. 2007, čj. 2 Afs 194/2006 - 52, č. 1886/2009 Sb. NSS).

V posuzované věci ze správního spisu plyne, že dne 28. 2. 2007 správce daně provedl místní šetření u společnosti STAVCENT, a. s. Z obsahu protokolu o ústním jednání pořízeného při místním šetření ze dne 28. 2. 2007, čj. 2469/07/087930/7050, vyplývá, že předmětem jednání bylo *„(š)etření ve věci vypracování kalkulací na opravy a provedení oprav pro společnost DRUŽINA, spol. s r. o., DIČ CZ47238933 a doložení dokladů k faktuře číslo 4300005906 ze dne 6. 12. 2006"*. Jednání se podle protokolu zúčastnili Ing. Karel Hron, místopředseda představenstva společnosti, a V. Z. Podle protokolu mj. *„(k) vypracování cenových nabídek pro společnost DRUŽINA spol. s r. o. pan V. Z. uvedl, že podklady o rozsahu prací na opravách (metry čtvereční) dodal jednatel společnosti DRUŽINA, spol. s r. o. pan Jirmus, v případě nejasností si toto ujasnili na místě opravy a zároveň se dohodli na rozsahu a způsobu opravy"*. K úhradě faktury č. 4300005906 z protokolu plyne, že *„Ing. Karel Hron uvedl, že k této faktuře nebyl žádný dobropis ani storno vystaveno"*.

Z protokolu o ústním jednání je tak zřejmé, že při místním šetření, provedeném v rámci daňového řízení vedeného se stěžovatelem, správce daně zajistil výpovědi dvou osob s cílem získat poznatky využitelné pro předmětné daňové řízení. Je přitom nutno zdůraznit, že o výpověď svědka dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu se jedná vždy, když osoba odlišná od daňového subjektu sděluje své konkrétní poznatky vztahující se k daňovému subjektu správci daně a její výslech je prováděn právě za účelem získání takových poznatků. Tak tomu v dané věci nepochybně bylo.

Ze správního spisu naopak neplyne, že by správce daně předmětné místní šetření provedl za účasti zástupce stěžovatele, nebo by správce daně stěžovatele o realizaci místního šetření předem informoval s tím, že zamýšlí v jeho průběhu obstarat svědecké výpovědi. Tím, že stěžovateli upřel právo být výpovědi těchto osob přítomen a klást jim otázky, postupoval správce daně v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Potud je stížní námitka důvodná.

Dále je však podstatné, zda mohla mít tato vada vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud dospěl k závěru, že předmětné procesní pochybení správce daně

nemělo na zákonnost meritorního rozhodnutí vliv. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením ztotožnil. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že ten svůj závěr opřel o neunesení důkazního břemene stěžovatelem ve vztahu k doložení tvorby a čerpání daňových rezerv v souladu se zákonem. Žalovaný naopak své rozhodnutí nijak neopřel o poznatky získané při předmětném místním šetření a tyto poznatky nejsou zmíněny ani ve zprávě o daňové kontrole. Z dalšího odůvodnění tohoto rozsudku je přitom zřejmé, že skutkové závěry žalovaného plně obstojí bez ohledu na poznatky získané při místním šetření. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ani zajištění práv stěžovatele podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu při místním šetření a s tím spojená případná změna tvrzení vypovídajících osob, by nijak neovlivnily skutková zjištění a s nimi spojené právní závěry žalovaného. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že uvedená vada řízení nebyla způsobilá ovlivnit zákonnost meritorního rozhodnutí. K obdobnému právnímu názoru Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 26. 3. 2009, čj. 5 Afs 51/2008 - 95, www.nssoud.cz, na jehož odůvodnění na tomto místě pro stručnost odkazuje. Stížní námitka proto není důvodná.

Stěžovatel namítl také nesprávné posouzení otázky uznatelnosti stěžovatelem tvořených rezerv na opravu majetku jako nákladů podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Námitku stěžovatel odůvodnil tím, že *„v průběhu řízení předložil veškeré podklady – cenové nabídky (rozpočet) s přesnou verbální specifikací jednotlivého majetku a specifikací charakteru oprav, doložil existenci majetku, jehož byl majitelem, včetně evidence tvorby a čerpání jednotlivých rezerv“*. V reakci na odůvodnění napadeného rozsudku doplnil, že evidence byla vedena a předložena včetně karet jednotlivých rezerv, rozpočet i směrnice o tvorbě a čerpání rezerv byly taktéž předloženy. Požadavek na doložení oprávněnosti rezerv plánem oprav je podle stěžovatele *„jednoznačně nad rámec zákona“* a *„(z) logiky věci vyplývá, že doložení oprávněnosti je dáno již v provedení rozpočtu“*.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že stěžovatel vznesl tuto stížní námitku v obecné rovině, aniž by konkrétně upřesnil pochybení, jehož se měl krajský soud při posouzení předmětné právní otázky dopustit. Obecnost stížní námitky však při vědomí dispoziční zásady ovládající soudní řízení správní předurčuje způsob jejího vypořádání Nejvyšším správním soudem. Jeho úkolem totiž není nahrazovat vůli stěžovatele, pokud jde o vymezení předmětu řízení. Nejvyšší správní soud se tak mohl předmětnou stížní námitkou zabývat pouze v takové míře konkrétnosti, v jaké ji stěžovatel vznesl.

Zákon o daních z příjmů kvalifikuje případy, kdy lze pro účely zjištění základu daně z příjmů uplatnit částky vynakládané v souvislosti s hmotným majetkem jako daňové výdaje (náklady) a stanoví také podmínky jejich uplatnění. Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů mezi ně náleží i rezervy, jejichž způsob tvorby a výši stanoví zvláštní zákon. Tím je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), který v § 7 reguluje tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku.

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, čj. 9 Afs 62/2008 - 59, www.nssoud.cz, 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.*“

Podle § 31 odst. 9 daňového řádu 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.

Nejvyšší správní soud podotýká, že způsob tvorby rezerv a jejich výše musí být prokazatelný. Zamýšlí-li tedy daňový subjekt uplatnit rezervu na opravu hmotného majetku pro účely zjištění základu daně z příjmů jako výdaj (náklad), je třeba podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů trvat na tom, aby prokázal odůvodněnost (nezbytnost) tvorby takové rezervy, způsob určení její výše a způsob jejího čerpání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, čj. 9 Afs 50/2007 - 59, www.nssoud.cz). Zároveň je podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách povinen stanovit výši rezervy podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy.

V posuzované věci krajský soud uzavřel shodně se správními orgány, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, pokud jde o prokázání důvodnosti tvorby daňové rezervy na opravu hmotného majetku, a přes opakované výzvy správce daně požadovaným způsobem neprokázal nezbytnost zamýšlených oprav hmotného majetku, resp. stav tohoto majetku v okamžiku zahájení tvorby příslušné daňové rezervy na jeho opravu. Stejně tak stěžovatel řádným způsobem neprokázal způsob stanovení výše rezerv a jejich následné čerpání v souladu se zákonem o rezervách.

Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatel dokládal tyto skutečnosti v daňovém řízení rozhodnutím jednatele společnosti o tvorbě rezerv na opravy hmotného majetku pro rok 2005 ze dne 13. 12. 2003 (čj. 16827/06/087930/4310, bod 5), které však nevyhovělo požadavkům § 7 odst. 4 zákona o rezervách, protože postrádá identifikaci konkrétního jednotlivého majetku určeného k opravě (ať již slovním označením, příp. označením inventárním číslem) i vymezení charakteru a rozsahu zamýšlených oprav. Dokládal-li stěžovatel oprávněnost zahrnutí rezerv na opravu hmotného majetku do nákladů cenovými nabídkami (rozpočty) zpracovanými společností STAVCENT, a. s., jednalo se podle správních orgánů a krajského soudu o nabídky vypracované v únoru, resp. červnu roku 2004. Stěžovatel však předmětné rezervy tvořil již v roce 2003, cenové nabídky zpracované v roce 2004 tedy nemohou v žádném případě osvědčit důvodnost tvorby rezerv a jejich výši. Podle správce daně byly rozpočty a kalkulace na opravy hmotného majetku vypracovány následně a zcela účelově tak, aby částky odpovídaly zaúčtovaným daňově účinným nákladům. Správce daně dále mj. konstatoval, že daňový subjekt ve svém účetnictví neeviduje rezervy na opravu hmotného majetku jednotlivě podle konkrétního majetku, ani čerpání těchto rezerv není evidováno podle jednotlivého majetku určeného k opravě. V rozporu s § 4 odst. 1 zákona o rezervách nebyly náklady čerpány proti

konkrétním rezervám. Řada tvrzení stěžovatele nebyla v daňovém řízení doložena (práce realizované svépomocí), některá tvrzení byla stěžovatelem v průběhu daňového řízení účelově měněna (např. vyjádření stěžovatele ke kontrolním zjištěním dle části II. bodu 3 zprávy o daňové kontrole, dle něhož byla rezerva vytvářena na jiný majetek než bylo původně v cenové nabídce uvedeno). Měření provedená při místním šetření prokázala, že daňový subjekt tvořil rezervu v nereálné výši neodpovídající plošné míře majetku určeného k opravám. Stěžovatel vytvářel rezervy na opravu hmotného majetku zcela účelově z důvodu optimalizace daňového základu a odsunutí daňové povinnosti.

V kasační stížnosti stěžovatel rezignoval na to, aby jakýmkoliv konkrétním způsobem brojil proti shora uvedeným závěrům správních orgánů, kterým v napadeném rozsudku přisvědčil i krajský soud. Stěžovatel pouze paušalizujícím způsobem namítl, že v průběhu daňového řízení předložil veškeré podklady požadované správními orgány včetně evidenčních karet jednotlivých rezerv, rozpočtů apod. Toto obecné tvrzení však nemůže být v žádném případě odpovídající reakcí na podrobné vypořádání námitek stěžovatele ve zprávě o daňové kontrole, v rozhodnutí žalovaného nebo v napadeném rozsudku. Nadto nemají tato tvrzení oporu ve správním spisu. Správní orgány i krajský soud podrobně odůvodnily, z jakých důvodů stěžovatelem doložené důkazní prostředky nepostačují pro unesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání řádné tvorby a čerpání rezerv v souladu se zákonem o rezervách. Nejvyšší správní soud se pak s jejich právními závěry ztotožnil.

Namítl-li stěžovatel v reakci na odůvodnění napadeného rozsudku, že požadavek na doložení oprávněnosti tvorby rezerv plánem oprav *„je jednoznačně nad rámec zákona“*, jedná se o jedinou konkrétnější stížní námitkou. Ani té však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Rozvedl-li totiž krajský soud podrobněji, jakými podklady mohl stěžovatel v daňovém řízení řádným způsobem doložit nezbytnost tvorby rezerv, zejména pokud jde o stav majetku určeného k opravě v okamžik zahájení tvorby těchto rezerv, nelze jeho postupu nic vytknout. Právě plán oprav totiž může být jedním z důkazních prostředků, jež by mohly důvodnost tvorby rezerv na opravy hmotného majetku prokázat. Stěžovateli nic nebránilo doložit tyto skutečnosti jinými důkazními prostředky, např. včas a řádným způsobem zpracovaným rozpočtem zamýšlených oprav. Jak je však ze shora uvedeného patrné, stěžovatelem předložené důkazní prostředky odůvodněnost tvorby rezerv resp. nezbytnost oprav neprokázaly. Naopak bylo prokázáno, že stěžovatel tvořil rezervy v rozporu se zákonem o rezervách.

Na uvedeném nemůže nic změnit stížní námitka, že odůvodnění napadeného rozsudku je v rozporu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Jakkoliv lze stěžovateli přisvědčit, že formulace zvolená krajským soudem na str. 8 napadeného rozsudku neodpovídá citovanému ustanovení daňového řádu, nelze tento dílčí nedostatek odůvodnění vytrhávat z kontextu. Jak totiž uvedl žalovaný, správce daně v předmětném daňovém řízení neprokazoval skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného stěžovatelem. Důkazní břemeno proto nebylo přeneseno na správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Pouze stěžovatel tak nesl v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu v předmětném daňovém řízení důkazní břemeno, pokud jde o prokázání skutečností tvrzených v daňovém přiznání, resp.

skutečností, k jejichž prokázání byl správcem daně řádným způsobem vyzván. Neunesení důkazního břemene stěžovatelem nemohlo mít za následek jeho přesun na správce daně.

Stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, pokud jde o důvodnost tvorby rezerv na opravy hmotného majetku, řádný způsob jejich tvorby a jejich čerpání, přestože k tomu byl správcem daně opakovaně vyzýván. Ani tato stížní námitka tak nebyla důvodná.

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení podle obsahu spisů nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. dubna 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu