

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: **ERPEKO, a. s.,** se sídlem Těšínská 3/991, Havířov - Bludovice, zastoupeného Ing. Zbygniewem Mrózkem, daňovým poradcem, se sídlem Široká 3/590, Havířov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 4. 2008, č. j. 12928/07-1202-807662 a č. j. 12930/07-1202-807662, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 12. 2010, č. j. 22 Af 17/2010 - 25,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, jímž byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 29. 4. 2008, č. j. 12928/07-1202-807662 a č. j. 12930/07-1202-807662 a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení.

Finanční úřad v Havířově dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 8. 2007, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob, a to za rok 2004 ve výši 2800 Kč (č. j. 82504/07/370911/4139) a za rok 2005 ve výši 1 227 200 Kč (č. j. 82525/07/370911/4139). Důvodem doměření bylo vyloučení nákladů spojených s tvorbou rezerv na opravy skladu v Třebestovicích. Rezerva byla tvořena v letech 2003-2005

s předpokládaným čerpáním v letech 2006 - 2007. Žalovaný v odvolacím řízení zamítl v obou případech odvolání podaná daňovým subjektem; proti odvolacím rozhodnutím směřovala žaloba.

Krajský soud v napadeném rozsudku nejprve posoudil kartu rezervy ze dne 31. 12. 2003 ve vztahu k tvrzenému přehodnocení rezervy dokládanému kartou rezervy ze 14. 9. 2005. Poukázal na nelogičnost postupu daňového subjektu při předložení nové karty, rozpor původních tvrzení s údaji na nové kartě a přisvědčil stěžovateli, že tato nová karta předložená v r. 2007 je nevěrohodná a účelově vytvořená. Po přezkoumání rozpočtu, průvodní a technické zprávy, faktur a dokladů o faktickém provedení prací, neuznal důvodnými žalobní námitky týkající se oprav omítek prováděných již v roce 2000 - 2004 a opakovaně v roce 2006. Naopak shledal důvodnou námitku týkající se neuznání tvorby rezerv na opravu 36 oken, u nichž dozdívka otvorů nevedla k potřebě oken jiných rozměrů a fakticky byla jejich výměna také provedena. Z tohoto důvodu obě žalobou napadená rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), tedy nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem. Správce daně vyloučil z nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů náklady spojené s tvorbou rezervy na opravu skladu v Třebestovicích pro obě rozhodná zdaňovací období ve stejné výši 2 100 696 Kč.

Krajský soud rozčlenil jednotlivé žalobní námitky do sedmi skupin; v šesti dal za pravdu správci daně, v jedné naopak žalobci. Podle názoru stěžovatele není takové oddělené hodnocení možné. Tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku je třeba posuzovat jako celek, byť se vztahuje na více oprav různého charakteru. Stěžovatel poukazuje na znění § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů") a na zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách"). Ten také jasně stanoví podmínky, za nichž lze zahrnout tvorbu rezervy do výdajů a kdy je povinnost vytvořené rezervy zrušit ve prospěch nákladů. Při tvorbě rezervy je třeba zdůvodnit a prokázat její nezbytnost, způsob výpočtu její výše i způsob používání, jak plyne ze zákona i z judikatury. To je povinností daňového subjektu podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Daňový subjekt tedy měl před zahájením tvorby rezervy disponovat podklady, na jejichž základě bylo možno určit jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravy nebo jako technické zhodnocení. Tvorba výše rezervy vychází z rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu opravy.

Krajský soud v daném případě přisvědčil stěžovateli, že daňový subjekt nepodložil tvorbu rezerv žádnou věrohodnou kartou rezervy, což je základní důkazní prostředek pro daňovou uznatelnost. Stěžovatel výslovně odkazuje na text rozsudku krajského soudu, v němž je uvedeno, že „*vytvořením karty datované 14. 9. 2005 navíc žalobce diskvalifikuje jako důkazní prostředek kartu z 31. 12. 2003, neboť prohlašuje, že podle karty z 31. 12. 2003 rezervu netvořil*". Dále krajský soud tento závěr rozvedl názorem, že nové tvrzení z roku 2007 o přehodnocení tvorby rezervy v r. 2005 se jeví jako nevěrohodné a účelové, přičemž

přihlédl i k časové posloupnosti postupu včetně podání daňového přiznání a data zahájení daňové kontroly. Stěžovateli z toho vyplývá, že krajský soud jednoznačně uznal tvorbu celé rezervy za neoprávněnou a obě karty rezervy za zpochybněné. Podpořil to i argumenty rozsudku o neoprávněnosti tvorby rezerv na opravy omítek.

Za předpokladu, že tvorbu rezerv je třeba považovat za jeden celek, je vyloučeno, aby její část byla akceptována jako oprávněný náklad. Krajský soud tak učinil ve vztahu k výměně oken. Ovšem sám žalobce v průběhu daňové kontroly v písemném vyjádření ze dne 12. 3. 2007 uvedl, že v průběhu roku 2005 došlo k přehodnocení rezervy a od výměny oken bylo upuštěno; k tomu také předložil změněnou kartu rezervy. Z takto zmatečné argumentace žalobce, ve spojení s neschopností předložit nezpochybnitelnou kartu rezervy a s ohledem na hodnocení věrohodnosti karty rezervy krajským soudem a jeho hodnocení další části rezervy, je zřejmé, že žaloba měla být zamítnuta.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že trvá na tom, že rezerva byla tvořena na základě přehodnocené karty rezerv ze dne 14. 9. 2005; jí také odpovídají účetní záznamy a doba tvorby rezervy. Pokud jde o opravy omítek, pak sama skutečnost jejich provedení potvrzuje jejich potřebu. Žalobce je názoru, že prokázal provedení veškerých prací a tudíž i oprávněnost tvorby rezervy. Proto navrhuje „potvrzení“ rozsudku krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Stěžovatel namítl kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Podle odst. 2 písm. i) téhož ustanovení jsou výdajem rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tím je zákon o rezervách. Podle jeho ustanovení § 7 odst. 4 se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Podle odst. 6 téhož ustanovení zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.

Vytváření rezerv na opravu majetku je výsledkem ekonomické úvahy daňového subjektu, přičemž zákon mu umožňuje rozložení nákladů do více období. Na druhé straně

ovšem zákon předpokládá naplnění určitých podmínek k tomu, aby toto zvýhodnění mohlo být poskytnuto. Stěžovatelem označený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 7/2009 - 40 také vymezil, že stěžovatel je povinen „*před zahájením samotné tvorby rezervy disponovat takovými podklady, na základě kterých by bylo možno jednoznačně určit jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravy nebo jako technické zhodnocení majetku. Tvorba výše rezervy ve zdaňovacím období vychází z rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Pro doložení oprávněnosti tvorby rezervy by daňový poplatník měl disponovat např. plánem prací a rozpočtem nákladů na opravu či rekonstrukci. Z těchto podkladů by mělo být ještě před samotnou tvorbou rezervy zřejmé, na co konkrétně a z jakého důvodu je rezerva plánovaná.*“

V daném případě nebyl problém v tom, že by daňový subjekt žádné podklady neměl, ale v tom, že nebyly jednoznačné. Sporný byl zejména střet dvou karet; na jedné straně tu byla karta rezerv z 31. 12. 2003, na druhé straně karta rezerv z 15. 9. 2005. Z hlediska důvodů zrušení stěžovatelových rozhodnutí je podstatné, že prvá karta rezerv výměnu oken předpokládala, druhá nikoliv.

Stěžovatel v prvé řadě poukazuje na rozpornost závěrů krajského soudu, který podle jeho názoru neakceptoval ani jednu z těchto karet, jako podklad pro tvorbu rezerv. Konkrétně stěžovatel poukazuje na výše citované vyjádření krajského soudu uvedené na straně 6 dole rozsudku. Pokud by skutečně krajský soud na jedné straně vyloučil z podkladů obě karty rezerv a současně stěžovateli uložil akceptovat část oprav, jednalo by se o rozhodnutí vnitřně rozporné a tudíž nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tak tomu ovšem není. Rozsudek krajského soudu formálně nijak výrazně neodděluje část rekapitulační a část obsahující vlastní hodnocení žalobních námitek soudem. Z textu je ovšem zřejmé, že od strany 3, počínaje třetím odstavcem, do strany 7, konče prvním odstavcem, rozsudek obsahuje popis průběhu daňového řízení, včetně obsahu vydaných rozhodnutí. Na straně 6 dole se tedy nachází rekapitulace obsahu rozhodnutí žalovaného a až do konce odstavce na následující stránce jsou uvedeny závěry odvolacího orgánu (stěžovatele). K tomu srovnej úvod této části na straně 6 uprostřed .... *(v) napadených rozhodnutích žalovaný dovodil, že (...)* a závěr 1. odstavce na straně 7 ...“*nepovažuje žalovaný námitku žalobce týkající se výsledku místního šetření FÚ Nymburk ze dne 12. 12. 2006 za důvodnou.*“ Zde je také obsažena argumentace, kterou stěžovatel cituje v kasační stížnosti. Stěžovatel tak v kasační stížnosti mylně podsouvá své vlastní závěry vyjádřené v jeho rozhodnutích krajskému soudu a dovozuje z toho rozpornost rozsudku.

Vlastní hodnocení krajského soudu týkající se obou karet je obsaženo až ve 2. odstavci na straně 7 rozsudku. Zde dospěl k závěru o nevěrohodnosti a účelovosti tvrzení daňového subjektu o přehodnocení tvorby rezerv v roce 2005. Zpochybnil tak pouze kartu rezervy ze dne 14. 9. 2005, předloženou s podáním daňového subjektu dne 19. 3. 2007.

Tvorba rezerv na základě karty rezerv ze dne 31. 12. 2003 a dalších (v rozsudku krajského soudu konstatovaných) podkladů jako celek tedy krajským soudem zpochybněna nebyla. Krajský soud pouze zdůraznil dílčí rozpory a nedostatky v tvrzení

žalobce, či nedostatek podkladů, pro které neuznal, že se jednalo o opravy v případě omítek. V tom ovšem rozsudek kasační stížností logicky napaden není.

Stěžovatel argumentuje také tím, že tvrzení o opravě oken bylo v průběhu řízení změněno samotným daňovým subjektem. Stalo se tak ovšem ve spojitosti s kartou ze dne 14. 9. 2005 a krajský soud veškerá tato tvrzení označil nevěrohodná a účelová. Stěžovatel sám ve svých rozhodnutích vycházel z toho, že tato tvrzení nebyla relevantní. Daňový subjekt se předložením nové karty o přehodnocení tvorby rezerv a vyjádřením s tím spojeným snažil navodit jiný než původní skutkový stav. Pokud s tím neuspěl, navrací se hodnocení k onomu původnímu stavu. Ani tento kasační argument stěžovatele nemůže obstát V tomto ohledu nelze ničeho vytěžit ani z vyjádření žalobce ke kasační stížnosti, neboť to je poněkud rozporné. Daňový subjekt v něm setrvává na svém žalobním tvrzení o relevanci karty rezervy ze dne 14. 9. 2005 a důvodnosti všech prováděných oprav, ovšem současně navrhuje „potvrdit“ rozsudek krajského soudu, který mu v tomto názoru v podstatné míře nepřisvědčil. Zde vyjádřené názory žalobce ovšem nejsou předmětem posouzení Nejvyššího správního soudu, neboť ten posuzuje pouze důvodnost kasační stížnosti, která byla podána žalovaným.

Stěžovatel dále tvrdí, že opravy, byť spočívají v dílčích pracích, je třeba vždy posuzovat jako jeden celek, a že je tedy vyloučeno, aby žalobce mohl uspět v části (v daném případě ohledně opravy 36 oken), pokud neuspěl v částech ostatních (omítky). Rezerva se skutečně tvoří jednotně a na základě předem stanovených podmínek vztahujících se na tvorbu rezervy a na její použití. Stranou lze ponechat případy doloženého přehodnocení rezervy v mezích zákonných podmínek, kdy tato jednota stíhá provedenou změnu. To ovšem neznamená, že nedodržení podmínek pro tvorbu či použití rezervy ohledně oddělitelné části opravy činí celou rezervu daňově neuznatelnou. Dílčí pochybení v záměru či realizaci, nedoložení podkladů či realizace, jiné posouzení charakteru provedených prací, má dopad vždy jen na odpovídající část rezervy. Není proto vyloučeno, aby nebyla daňově uznána část rezervy týkající se omítek a byla uznána část rezervy, týkající se oken. Pokud jde o konkrétní důvody, pro které označil krajský soud závěry žalovaného při neuznání opravy oken za nesprávné, nenamítá proti tomu stěžovatel ničeho a zdejšímu soudu je proto nepřísluší hodnotit.

Ze všech výše uvedených důvodů však je zřejmé, že Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnou. Proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalobci náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu nevznikly.

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

V Brně dne 14. června 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu