

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Daniely Zemanové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci **žalobkyně: D.S.K. spol. s r.o.,** se sídlem Lisabonská 2394/4, Praha 9, zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2010, č. j. 5882/10-1200-505957, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 3. 2011, č. j. 15 Af 74/2010 - 56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze

dne 22. 6. 2010, č. j. 5882/10-1200-505957. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích (dále jen „správce daně“), dodatečnému platebnímu výměru ze dne 1. 12. 2009, č. j. 164348/09/210913505526, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 559 680 Kč a současně jí vznikla povinnost uhradit z této částky penále (20 %) ve výši 111 936 Kč. Stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti požádala rovněž v části V. kasační stížnosti o přiznání jejího odkladného účinku, o němž bylo rozhodnuto usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2011, č. j. 9 Afs 24/2011 - 100, tak, že se odkladný účinek nepřiznal.

Jako důvody kasační stížnosti stěžovatelka uvádí důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a 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, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatelka má za to, že krajský soud nesprávně posoudil postup správních orgánů. Dle stěžovatelky správní orgány nesprávně vyhodnotily důkazy, neboť posuzovaly jen „své“ důkazy, přičemž jí navrhované důkazy nevyhodnotily. Skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, je tak v rozporu se spisy. Tím nedostály ani své povinnosti podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Proto má za to, že správní orgány „neprokázaly svou domněnku o neoprávněnosti tvorby rezervy, když důkaz znaleckým posudkem Ing. Moje neměly vyhodnotit jako důkaz a ostatní důkazy (rozpočty, oponentní znalecký posudek, tvrzení žalobce) svědčily ve prospěch žalobce (stěžovatelky – pozn. NSS)“.

V návaznosti na to uvádí, že nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Zdůrazňuje, že svou povinnost splnila předložením položkového rozpočtu, původního znaleckého posudku, oponentního znaleckého posudku Ing. D. a pana H. a poskytnutím svého vlastního přesvědčivého vysvětlení. Má za to, že znalecký posudek Ing. D. a pana H. vycházel z reálného stavu nemovitosti v roce 2009, nikoli z nezjistitelného stavu roku 2007. Celkové náklady na opravu uvedené v posudku pak prokazují, do jaké míry by měl být objekt opraven. Celková výše potřebných oprav převyšovala stěžovatelkou vytvořenou rezervu. Uvádí, že „to vše samozřejmě činí tento posudek mnohem přesvědčivějším, než rozbor jednotlivých položek z již nereálného stavu znalcem z oblasti stavebnictví, který však hodnotí věc z hlediska zákona o rezervách“. Navíc je stěžovatelka přesvědčena, že ke splnění

podmínek uvedených v § 7 zákona o rezervách plně postačuje uvedení celkové potřeby nákladů na opravu v určité její části a počet let, a tak vůbec nemusela prokazovat rezervu složitým položkovým rozpočtem.

S odkazem na obdobný případ společnosti HEX Teplice, s. r. o., upozorňuje na názor daňového poradce Ing. Havránka, že u jednotlivě stěžovatelkou původně zamýšlených oprav i v souladu se zákonem o účetnictví jako „navrácení užitných vlastností objektu“ půjde o opravy. Toto posouzení správce daně ani žalovaný nevyvrátily, neprokázaly svou domněnku a krajský soud se s touto argumentací též vůbec nevypořádal, přesto, že definoval opravu i údržbu v souladu se zákonem o účetnictví.

Stěžovatelka se neztotožňuje ani s názorem krajského soudu, že nebyl důvod k zajištění daně a že žalovaný mlčky vyvrátil tuto námitku stěžovatelky. Rezerva je dle stěžovatelky předběžná, skutečný rozsah oprav bude zřejmý až při jejich provádění, a tedy je namístě řešit až daňovou povinnost v době rozpuštění rezervy. To správce daně ani žalovaný neučinily a námitkou stěžovatelky se vůbec nezabývaly. K této skutečnosti nevypořádané námitky měl krajský soud přihlédnout a rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stěžovatelka rovněž namítá, že argumentace krajského soudu se opírá o nesprávný právní předpis, když odkazuje na „daňový řád“, ačkoli se na postup správce daně u daňové kontroly i rozhodování o odvolání vztahoval ještě zákon účinný do 31. 12. 2010, tj. zákon o správě daní a poplatků.

Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 11. 4. 2011 uvádí, že se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu vysloveným v napadeném rozsudku. Má za to, že krajský soud rozsudek odůvodnil a vypořádal se se všemi tvrzeními stěžovatelky. Stěžovatelkou dovozovaná nezákonnost nemá podle žalovaného žádnou oporu v zákoně, judikatuře ani spisové dokumentaci. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu zjistil, že podstata sporu spočívá v tom, zda stěžovatelka unesla či neunesla důkazní břemeno ohledně tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, kterou vytvářela ve zdaňovacím období roku 2007.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala daňovou uznatelnost rezervy vytvořené na opravu svého hmotného majetku, konkrétně jde o rezervu tvořenou na opravu průmyslového objektu na adrese Rtyně nad Bílinou č. p. 75 včetně pozemku p. č. 175/7, ačkoli to byla její povinnost podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 3 odst. 2 v souvislosti s § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění platném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o rezervách“).

Dle závěrů krajského soudu se správní orgány zákonným způsobem vypořádaly se všemi důkazními prostředky a splnily svou povinnost podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud ověřil, že správní orgány při posuzování daňové uznatelnosti rezervy vycházely z rozpočtů zamýšlených prací zpracovaných společností KMN, s.r.o., z celkového posouzení vizuálního stavu budov, z fotodokumentace ze dne 25. 10. 2006 v rámci prováděné daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za roky 2003 až 2005, z karet zákonných rezerv a z vyjádření stěžovatelky. Dále vycházely ze znaleckého posudku Ing. Lumíra Moje, správcem daně přizvaného soudního znalce v oboru stavebnictví. V souladu s požadavky správce daně měl znalec posoudit za 1) zda stavební práce uvedené v položkových rozpočtech mají charakter oprav ve smyslu zákona o rezervách pro zjištění základu daně a za 2) zda ceny stavebních prací uvedené v položkových rozpočtech odpovídají běžné úrovni cen v době zpracování těchto rozpočtů. Až předmětný znalecký posudek poskytl odpověď na otázku správce daně, zda se v případě tvorby rezervy stěžovatelkou v daném případě jedná o tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku či nikoli (resp. zda v daném případě došlo k technickému zhodnocení hmotného majetku stěžovatelky). Ing. Moj podrobně u každé položky zdůvodnil, proč se z jeho pohledu nejedná o opravu. Pokud správní orgány vycházely z těchto důkazních prostředků a na základě nich dospěly k závěru o neoprávněnosti uplatnění odpočtu nákladů na tvorbu rezerv stěžovatelkou v předmětném zdaňovacím období, postupovaly podle krajského soudu zcela správně.

V této souvislosti krajský soud přisvědčil správním orgánům taktéž v hodnocení stěžovatelkou předloženého znaleckého posudku č. 6/933/2009, vypracovaného Ing. O. D., CSc., a J. H. Správní orgány správně tento posudek odmítly jako důkaz prokazující tvorbu předmětných rezerv, neboť z tohoto znaleckého posudku pouze vyplývá částka, která byla na opravu každého objektu stanovena, a nelze z něj vyčíst, z kterých konkrétních oprav se zamýšlená oprava objektů měla skládat, tj. co konkrétně mělo být opraveno a na jaké části objektů. V posudku není uveden konkrétní druh zamýšlených oprav tak, jak je uvádí rozpočty vypracované společností KMN, s.r.o., na základě kterých stěžovatelka rezervy tvořila. Popis stavebních prací je obecný, charakter oprav z něj nelze dovodit. Tento posudek tak nebyl schopen vyvrátit pochybnosti vzniklé u správce daně a ověřit,

zda se skutečně o opravy jedná a že výše rezervy je oprávněná. Ve vztahu k namítanému nesprávnému hodnocení výše uvedeného oponentního posudku č. 6/933/2009 krajský soud dále uvedl, že tento posudek byl vypracován na základě zhodnocení stavu nemovitostí v roce 2009, nemůže tedy zohledňovat výchozí stav nemovitostí v době tvorby rezervy, tj. stav nemovitostí v roce 2007. V této souvislosti neuznal žádnou námitku stěžovatelky, na základě nichž zpochybňovala relevantnost znaleckého posudku Ing. Moje. Nepřisvědčil námitce, že posudek neměl být považován za důkaz, když v určitých částech správce daně tento posudek nepovažoval za správný. K danému krajský soud uvedl, že skutečnost, že správce daně neakceptoval veškeré závěry ve znaleckém posudku uvedené, nebránilo, aby se s některými pro danou věc relevantními skutečnostmi neztotožnil. Dále stěžovatelka namítala, že Ing. Moj není daňovým poradcem, a proto nemohl věc posoudit z daňově relevantních důvodů, na rozdíl od Ing. D. a pana H. Krajský soud uvedl, že není podstatné, že Ing. Moj není daňovým poradcem, ale že posudek jím vypracovaný poskytl na otázky správce daně relevantní odpovědi, na rozdíl od posudku zpracovaného Ing. D. a panem H., na základě nichž správce daně dále provedl posouzení věci v souladu s daňovými právními předpisy.

Krajský soud se v napadeném rozsudku neztotožnil ani se závěry stěžovatelky o aplikaci ustanovení § 71 zákona o správě daní a poplatků, kdy podle stěžovatelky má rezerva na opravy podle ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách pouze jakýsi předběžný charakter daný tím, že podle určitého předběžného rozpočtu si daňový subjekt „odloží“ prostředky stranou a ty následně použije. Podle stěžovatelky se daňová uznatelnost těchto prostředků posuzuje bez ohledu na přesnost tohoto rozpočtu, neboť podstatné je až rozpuštění rezervy. Stěžovatelka je názoru, že nebylo na místě doměření daně při tvorbě rezervy, ale případně až při jejím rozpuštění, a obával-li se správce daně možného daňového úniku, byl oprávněn zajistit daň ve smyslu ustanovení § 71 uvedeného zákona. Krajský soud však dospěl k tomu, že předmětné ustanovení na posuzovaný případ nedopadá. V projednávané věci se nejednalo o odůvodněnou obavu, že dosud nestanovená daň nebude vybrána, ale o posouzení daňové uznatelnosti stěžovatelkou vytvořené rezervy na opravu hmotného majetku. Krajský soud uvedl, že pokud správce daně a následně žalovaný dospěly k závěru, že rezervy byly tvořeny na technické zhodnocení majetku, nikoliv na jeho opravu, nemohly být stěžovatelkou uplatněné rezervy posouzeny jako daňově uznatelné výdaje. Krajský soud žalobu ze shora uvedených důvodů zamítl (podle § 78 odst. 7 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou, v níž stěžovatelka uvádí, že se žalovaný nevypořádal se všemi jejími odvolacími námitkami a jen mlčky vyvrátil námitku stěžovatelky. Je tomu proto, že pokud by zdejší soud zjistil, že žalovaný skutečně opomenul některou z odvolacích námitek stěžovatelky vypořádat, a krajský soud by přesto jeho rozhodnutí přezkoumal, dopustil by se tak krajský soud pochybení způsobující vadu jeho řízení, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], Tento

závěr byl potvrzen v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2009, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91, v němž zdejší soud uvedl, že přezkoumal-li krajský soud rozhodnutí žalovaného, které pro absenci odůvodnění nebylo přezkoumání vůbec způsobilé, zatížil vadou nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí. V takovém případě by byl Nejvyšší správní soud nucen napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Takové pochybení žalovaného pak nemůže krajský soud zhojit tím, že sám nevypořádané odvolací námitky precizně vypořádá, neboť by tímto postupem předejmul stanovisko, které by v první řadě měl zaujmout správní orgán. To proto, že by takovým postupem de facto vzal účastníkovi řízení jednu instanci přezkumu, čímž by zatížil své rozhodování vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Taková situace však v daném případě nenastala. Nejvyšší správní soud totiž ze spisového materiálu zjistil, že stěžovatelka ve svém odvolání proti výše specifikovaným dodatečným platebním výměrům žádnou námitku týkající se aplikace § 71 zákona o správě daní a poplatků neuplatnila. Žalovaný tak nebyl povinen se s touto problematikou vypořádávat, potažmo ani krajský soud nebyl povinen tento v kasační stížnosti namítaný nedostatek rozhodnutí žalovaného reflektovat. Z těchto důvodů považuje zdejší soud tuto námitku stěžovatelky za nedůvodnou.

Následné námitky se týkají podstaty sporu, který spočívá v tom, zda stěžovatelka unesla či neunesla důkazní břemeno ohledně tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, kterou vytvářela ve zdaňovacím období roku 2007, a zda správní orgány správně posoudily všechny důkazy, které měly při rozhodování k dispozici.

Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů k výdajům (nákladům) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů patří také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zákonem je zákon o rezervách, který zároveň pro účely zjištění základu daně z příjmů blíže určuje jak samotný pojem rezervy, tak i podmínky pro jejich vytváření. Podle § 2 odst. 1 tohoto zákona ve vazbě na § 7 odst. 1 téhož předpisu se rezervou jakožto daňově uznatelným nákladem rozumí i rezerva na opravy hmotného majetku, jehož doba odepisování je pět a více let. Ustanovení § 7 odst. 2 cit. zákona však stanoví, že za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení hmotného majetku, které definuje § 33 zákona o daních z příjmů jako *„výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč“*.

Možnost snížit základ daně o náklady na tvorbu rezervy je státem akceptovaný způsob směřující ke shromáždění finančních prostředků potřebných pro realizaci různých zákonem připuštěných účelů v budoucnosti. Jde o to umožnit daňovému subjektu optimálně nakládat s prostředky, které bude třeba v budoucnu

vynaložit a které budou daňovým výdajem. Vytváření rezerv na opravy 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 „*důvody 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*“.

Institut rezervy je však spojen s povinností využít vytvořené finanční prostředky pouze pro účely vymezené zákonem (zde oprava hmotného majetku) a s povinností dodržet podmínky jejich tvorby a čerpání. Zamýšlí-li tedy daňový subjekt uplatnit rezervu na opravy hmotného majetku pro účely zjištění základu daně z příjmů jako výdaj (náklad), je třeba podle ustálené judikatury správních soudů trvat na tom, aby prokázal veškeré zákonem stanovené podmínky k uplatnění takového výdaje, tedy mimo jiné i skutečnost, že rezerva byla tvořena na opravu hmotného majetku a nikoli na jeho technické zhodnocení.

V této souvislosti kasační soud odkazuje také na svůj rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, na který správně odkazoval i krajský soud, v němž je výslovně uvedeno, že povinnost prokázání oprávněnosti tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnosti, způsobu výpočtu její výše a způsobu jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, leží na daňovém subjektu. K tomu závěru lze dodat, že právě proto, že hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, může být někdy nezřetelná, a v rámci určité investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet i k technickému zhodnocení, je nutno v každém jednotlivém případě tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných materiálů, které je správci daně povinen doložit daňový subjekt.

Stěžovatelka tvrdí, že správce daně nesprávně dospěl k závěru, že neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k vytvořeným rezervám, neboť jí předložené důkazní prostředky byly bezdůvodně odmítnuty.

Nejvyšší správní soud námitku o bezdůvodném odmítnutí stěžovatelkou předložených důkazů nesdílí. Správní orgány jednoznačně zdůvodnily, proč a z jakých důvodů stěžovatelkou předložené důkazy nemohly obstát. Rovněž se podrobně vypořádaly s tím, z jakých důvodů neuznaly posudek č. 6/933/2009, vypracovaný na objednávku stěžovatelky Ing. D. a panem H., za prokazující tvrzení

stěžovatelky o oprávněnosti tvorby rezerv na opravy jejího hmotného majetku. K tomuto posudku uvedly, že vycházel ze zhodnocení stavu nemovitostí v roce 2009 a nemohl proto zohledňovat výchozí stav nemovitostí v době tvorby rezervy, tj. stav nemovitostí v roce 2007. Dále konstatovaly, že v posudku není uveden konkrétní druh zamýšlených oprav, ze kterých by se celková zamýšlená oprava skládala. Jinými slovy v posudku byl použit „propočtový koeficient" a u každého objektu tak byla stanovena souhrnně celková částka, z čehož nebylo možné určit, jaký druh prací měl být v případě stěžovatelkou vytvořených rezerv na opravy prováděn, nebylo lze ani posoudit, zda se jednalo o daňově uznatelnou opravu či naopak daňově neuznatelné technické zhodnocení zhodnocovaného majetku. Správce daně uvedl, že bez znalosti jednotlivých položek oprav nemůže ověřit, zda se skutečně v daném případě jedná o opravy. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že stěžovatelka v daňovém řízení žádné další důkazy, které by pochybnosti správce daně vyvrátily a potvrdily její tvrzení, že vynaložené náklady na opravu objektu jsou opravami, nepředložila. Zdejší soud je názoru, že z výše předestřeného je patrno, že námitky stěžovatelky nemají oporu ve spisovém materiálu. Navíc je nutno podotknout, že jsou zcela obecného charakteru. Žádné věcné argumenty, pro které by stěžovatelkou předložené důkazy měly prokazovat oprávněné zahrnutí sporných nákladů do daňově uznatelných nákladů, stěžovatelka v řízení před krajským soudem, ani v řízení před zdejším soudem, nenabídla. Kasační soud se proto ztotožňuje se závěry, ke kterým při posuzování důkazního řízení dospěl krajský soud. Tvrzení stěžovatelky, že jí předložené důkazy byly bezdůvodně odmítnuty a ona své důkazní břemeno unesla, nemá oporu ve spisovém materiálu. Naopak má zdejší soud za to, že ve smyslu shora uvedeného je nutno přisvědčit správním orgánům, že se stěžovatelce nepodařilo svá tvrzení prokázat a správní orgány nepochybily, pokud za takového stavu věci sporné náklady neuznaly.

Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž namítá, že nesouhlasí s názorem krajského soudu, že nebyl důvod k zajištění daně. Trvá na tom, že rezervu na opravu hmotného majetku je nutno považovat za předběžnou, skutečný stav oprav je zřejmý až při jejich provádění, a proto je třeba řešit až daňovou povinnost v době rozpuštění rezerv. Tato námitka byla uplatněna rovněž před krajským soudem, který se k ní podrobně vyjádřil. Nejvyšší správní soud se plně se závěry krajského soudu ztotožňuje. Nutno podotknout, že ustanovení § 71 zákona o správě daní a poplatků nelze bez dalšího, pouze z podstaty institutu rezerv, na danou věc aplikovat. Toto ustanovení dopadá na případy, kdy má správce daně důvodnou obavu, že úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně bude v době jejich splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. V projednávané věci se však o takovou situaci nejednalo. V daném případě se jednalo o posouzení daňové uznatelnosti stěžovatelkou vytvořené rezervy na opravu hmotného majetku. Neuznal-li správce daně a následně rovněž žalovaný stěžovatelkou vytvořené rezervy jako daňově uznatelné výdaje, neboť nebylo prokázáno, že byly vytvořeny na opravu jejího

hmotného majetku, následně zvýšil daňový základ podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů a dodatečně vyměřil za předmětné zdaňovací období daň z příjmů právnických osob za inkriminované zdaňovací období, postupoval zcela v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud tak nesdílí názor stěžovatelky, že lze ustanovení § 71 citovaného zákona obecně vztáhnout na institut tvorby rezerv pouze na základě jejich předběžného charakteru, a na základě skutečnosti, že jsou následně rozpouštěny v následujících zdaňovacích obdobích.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, v níž uvádí, že krajský soud aplikoval na projednávanou věc nesprávný procesní předpis. Na straně druhé napadeného rozsudku krajský soud jako příslušný procesní předpis označil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Z uvedeného je zřejmé, že tam, kde se soud dovolával daňového řádu, měl na mysli právě zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jehož účinnost zanikla k 31. 12. 2010. Námitku stěžovatelky považuje zdejší soud za zcela formální, přičemž je vhodné stěžovatelku upozornit i na obecně známou skutečnost, že označení „daňový řád" se běžně v judikatuře Nejvyššího správního soudu pro zákon o správě daní a poplatků užívá.

Námitku stěžovatelky, v níž odkazuje na obdobný případ společnosti HEX Teplice, s. r. o., a upozorňuje na názor daňového poradce Ing. Havránka, že rovněž u jednotlivě stěžovatelkou původně zamýšlených oprav i v souladu se zákonem o účetnictví půjde o opravy jako „navrácení užitných vlastností objektu", Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato námitka nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, ačkoli v tom stěžovatelce nic nebránilo, a proto ji zdejší soud považuje za nepřípustnou v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že při přezkumu rozhodnutí krajského soudu a potažmo rozhodnutí správních orgánů neshledal žádná pochybení způsobená při samotném řízení, při hodnocení provedených důkazů nebo při aplikaci právních předpisů. Napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Druhému účastníkovi řízení podle obsahu spisu žádné náklady

řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 26. října 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu