

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **AEV, spol. s r. o.,** se sídlem Kroměříž, Jožky Silného 2783, zastoupený Mgr. Ing. Milanem Šoubou, advokátem se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2011, č. j. 29 Ca 132/2009 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 10. 2008, č. j. 120607/08/320911/0672, doměřil Finanční úřad v Kroměříži žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006 ve výši 83 520 Kč a současně žalobci sdělil, že mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 16 704 Kč.

Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 6. 2009, č. j. 9414/09-1200-700523, zamítl. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že v průběhu daňové kontroly zahájené dne 4. 4. 2008 bylo mj. zjištěno, že žalobce neoprávněně zahrnul do daňových nákladů částku 312 219,50 Kč odpovídající části rezerv na opravy hmotného majetku zaúčtovaných v účetnictví žalobce na vrub účtu 552.000. Jedná se za prvé o rezervu na opravu výrobní linky Fuji I s plánem tvorby rezervy na 5 let v celkové výši 890 938,27 Kč. Z této částky uplatnil žalobce jako daňový náklad v

předmětném zdaňovacím období poměrnou část ve výši 178 187,65 Kč, podle žalovaného byl však oprávněn uplatnit pouze 145 531,94 Kč. Za druhé se jedná o rezervu na opravu výrobní haly – I. etapa s plánem tvorby rezervy na 5 let v celkové výši 3 106 449,48 Kč. Z této částky uplatnil žalobce jako daňový náklad v předmětném zdaňovacím období poměrnou část ve výši 621 289,90 Kč, podle žalovaného byl však oprávněn uplatnit pouze 562 721,40 Kč. Za třetí se jedná o rezervu na opravu výrobní haly – II. etapa s plánem tvorby rezervy na 8 let v celkové výši 12 065 025,39 Kč. Z této částky uplatnil žalobce jako daňový náklad v předmětném zdaňovacím období poměrnou část ve výši 1 508 128,17 Kč, podle žalovaného byl však oprávněn uplatnit pouze 1 287 172,88 Kč. Tvorba rezerv byla zahájena v roce 2002. Ve všech třech případech žalobce při stanovení výše rezerv na plánované opravy navýšil předpokládanou cenu o částku označenou jako anuita odvozenou od předpokládaného růstu cen (inflaci) ve výši 2 % po dobu tvorby rezerv. Tímto postupem byly podle žalovaného rezervy na opravu hmotného majetku, které žalobce uplatnil v předmětném zdaňovacím období, neoprávněně navýšeny o uvedené částky. Správce daně proto oprávněně navýšil základ daně o 312 219,50 Kč. Podle žalovaného odporuje postup žalobce § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a § 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), z nichž vyplývá, že způsob tvorby rezerv a jejich výše musí být prokazatelný. Vytváří-li daňový poplatník rezervy na opravu hmotného majetku na základě rozpočtu, musí být rozpočet reálný a ověřitelný. Vzhledem k tomu, že inflace není konstantní, ale jde o proměnnou veličinu závislou na celé řadě faktorů, je objektivně nemožné prokázat konkrétní výši do budoucna, nýbrž pouze za dobu minulou. Inflační růst cen lze proto promítnout do výše rezerv až zpětně v okamžiku, kdy se tato skutečnost zjistí a prokáže. Žalobce však dle doložených karet rezerv na opravu hmotného majetku navýšil rozpočet na opravy o předpokládanou inflaci ve výši 2 % již v roce 2002 a v průběhu tvorby rezerv nebyla jejich výše nijak změněna.

Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31. 1. 2011, č. j. 29 Ca 132/2009 - 42, zamítl. Krajský soud se přitom ztotožnil se závěrem žalovaného a správce daně, že rezervy na provedení oprav nebyly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů a § 3 zákona o rezervách. Z těchto ustanovení vyplývá, že způsob tvorby rezervy a stanovení její výše musejí být prokazatelné, což v případě inflace z logiky věci nelze, neboť ji nelze jednoznačně předpovědět. Skutečnou míru inflace lze zjistit a zohlednit při tvorbě rezerv pouze zpětně. Krajský soud v této souvislosti poukázal mj. na judikaturu Nejvyššího správního soudu potvrzující tento právní názor (rozsudek ze dne 31. 5. 2005, č. j. 1 Afs 116/2004 - 100, dostupný na www.nssoud.cz, právní věta publikována pod č. 1449/2008 Sb. NSS, rozsudek ze dne 13. 6. 2006, č. j. 5 Afs 49/2005 - 95, www.nssoud.cz). Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, že při stanovení výše inflace lze vycházet z předpovědí příslušných orgánů veřejné správy (Česká národní banka, Ministerstvo financí, Český statistický úřad). Stejně tak krajský soud neshledal případným ani odkaz na právní úpravu ve Spolkové republice Německo (tzv. Bilanzmodernisierungsgesetz), neboť obdobná právní úprava v České republice neplatila. Pokud jde o žalobní námitky týkající se nesprávnosti výpočtu a spočívající v tom, že správce daně při doměření daně nezohlednil zpětně inflaci za rok 2005, konstatoval krajský soud, že takové námitky žalobce v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru

neuplatnil, přestože byl s výpočtem seznámen již v průběhu daňové kontroly a byla mu dána možnost se k postupu správce daně vyjádřit. Žalovanému tak nelze podle krajského soudu tento postup vytýkat. V řízení před krajským soudem pak žalobce tuto námitku vznesl až v replice k vyjádření žalovaného po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty podle § 71 odst. 2 s. ř. s. a krajský soud se jí proto nemohl *in conreto* zabývat. Pokud jde o námitku, že finanční orgány postupovaly v rozporu se svojí předchozí praxí, uvedl krajský soud, že toto tvrzení žalobce neprokázal. V této souvislosti poukázal krajský soud na zprávu o daňové kontrole, z níž vyplývá, že se správce daně zabýval odkazem žalobce na rozhodnutí údajně potvrzující jeho tvrzení a neshledal uvedené případy identickými. Přitom z již citované judikatury správních soudů vyplývá, že postup finančních orgánů v dané věci byl správný. Pokud jde o námitku, že správce daně měl provést dožádání, výslech svědků či konfrontaci s auditorem žalobce, konstatoval krajský soud, že není zřejmé, jak by tyto důkazní prostředky mohly změnit jednoznačnou dikci zákona, resp. judikatury o nemožnosti zohlednění inflace. Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku nezákonnosti daňové kontroly, neboť správce daně při jejím zahájení nesdělil žalobci její důvody. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS) krajský soud uvedl, že nelze aplikovat závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, ohledně povinnosti sdělit důvody zahájení daňové kontroly.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž uvedl, že ji opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Ve skutečnosti však z jejího obsahu vyplývá, že uplatnil toliko důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským 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 měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel v prvé řadě namítal, že finanční orgány při stanovení výše doměřené daně nezohlednily ani zpětně vliv inflace na výpočet rezerv na opravu hmotného majetku. Finanční orgány měly podle jeho názoru zpětně zohlednit inflační vývoj v předchozích letech, neboť v době daňové kontroly již byla míra inflace vyhlašovaná Českým statistickým úřadem známa. Správce daně podle stěžovatele doměřil na dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období o 153 750,49 Kč více, než kdyby zpětně zohlednil vliv inflace na tvorbu rezerv. Stěžovatel nesouhlasí s názorem, že nelze použít predikci inflačního vývoje pro účely stanovení rezerv na budoucí opravy hmotného majetku. Při daňové kontrole lze správnost predikce zpětně zohlednit, neboť kontrola probíhá v období, kdy již byla inflace za minulé roky vyhlášena. Pokud by byla použitá predikce nepřiměřená, může správce daně rozdíl doměřit.

Stěžovatel dále krajskému soudu vytýkal, že si v odůvodnění napadeného rozsudku protiřečí, neboť na str. 10 odmítá zohlednění časové hodnoty peněz (inflace) a na str. 11 se

sám přiklání k jejímu zohlednění, přičemž citoval z odůvodnění svého rozsudku ze dne 22. 6. 2005, sp. zn. 30 Ca 191/2003.

Stěžovatel také namítá, že daňová kontrola byla provedena protiprávně, neboť byla zahájena bez uvedení důvodů, což je v rozporu s nálezem Ústavního soudu (míněn patrně již uvedený nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07). Stěžovatel nesouhlasí s názorem, že v daném případě byly dostatečným důvodem pro zahájení daňové kontroly pochybnosti správce daně o správnosti uplatněných výdajů. Poukazuje také na to, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že předmět daňové kontroly z protokolu o jejím zahájení nevyplývá. V této souvislosti stěžovatel v doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 8. 2011 uvedl, že daňová kontrola byla formálním úkonem, neboť v protokolu o zahájení daňové kontroly nebyly uvedeny základní náležitosti, zejména důvody jejího zahájení. Poukázal přitom na stanovisko vyslovené v usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10.

Krajský soud podle stěžovatele neřešil věc v souvislostech. Správce daně vyjádřil pochybnosti o správnosti stanovené daně pouze pro předmětné zdaňovací období od 1. 1. 2005 (míněno patrně 1. 7. 2005) do 30. 6. 2006. Měl-li tedy pochybnosti o správnosti uplatněných výdajů, týkaly se jeho výhrady i předchozích zdaňovacích období, ale zde mu žádné pochybnosti nevznikly.

Dále pak stěžovatel v souvislosti s argumentací krajského soudu ohledně rozložení důkazního břemene namítal, že Ústavní soud ve svém nálezu uvedl, že daňové řízení je založeno na vyšetřovací zásadě. Stěžovatel uvedl, že v průběhu daňové kontroly předložil správci daně písemnosti, kterými stanovenou výši rezerv doložil, a to rozpočty, evidenční karty rezerv, směrnice a záznamy o pravidelné inventarizaci. Doložil i způsob výpočtu částky, o kterou se rozpočty oprav zvýšily, neboť evidenční karty rezerv obsahovaly i způsob výpočtu zvýšení rezerv o inflaci. Přitom správce daně měl již v době daňové kontroly k dispozici údaje ČSÚ o vývoji inflace za roky 2002 až 2005.

Stěžovatel dále brojí proti neprovedení jím navržených důkazů, a to výslechu svědků, konfrontací, dožádání, k nimž nebylo podle jeho názoru přihlédnuto. Podle něj bylo třeba prověřit obsah evidenční karty rezervy u společnosti EKOSOLARIS a.s., která při stanovení rezerv postupovala stejně jako stěžovatel, přičemž správce daně tento postup nezpochybnil. Provedení tohoto důkazu by podle stěžovatele „*mohlo změnit s dikcí zákona, resp. judikaturou, zohlednění postupu uplatnění inflace i v tomto řešeném případě*“.

V doplnění kasační stížnosti ze dne 28. 3. 2011 pak stěžovatel uvedl, že jím uplatněný postup nevybočuje z mezí § 7 odst. 6 zákona o rezervách. Vývoj inflace zjišťoval každoročně podle údajů ČSÚ. Nejvyššímu správnímu soudu v této souvislosti předložil kopie evidenčních karet předmětných tří rezerv, v nichž je zohledněna inflace. Předložil i kopii evidenční karty rezervy vytvořené společností EKOSOLARIS a.s., z níž vyplývá, že tato společnost při tvorbě rezerv postupovala obdobně jako stěžovatel. V tomto případě správce daně podle tvrzení stěžovatele tento postup nezpochybnil. Dále stěžovatel uvedl, že účetní záznamy musí poskytovat věrný a poctivý obraz o hospodaření podniku. Z tohoto důvodu je třeba rezervu vytvořenou na budoucí opravy hmotného majetku každoročně indexovat o meziroční míru inflace. Opačný postup by zkresloval výsledky hospodaření o očekávané náklady spojené s vlivem inflace.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Pokud jde o kasační námitku, podle níž správce daně při doměření daně nezohlednil inflaci za předchozí zdaňovací období, která v době vydání dodatečného platebního výměru byla již známa, a doměřil stěžovateli na dani z příjmů právnických osob o 153 750,49 Kč více, konstatuje Nejvyšší správní soud, že tuto námitku stěžovatel neuplatnil řádně a včas v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zcela správně uvedl, že předmětnou námitku uplatnil stěžovatel opožděně. Z obsahu soudního spisu je patrné, že nesprávný výpočet doměřené daně vytkl stěžovatel finančním orgánům až v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 18. 1. 2010, byť tehdy na rozdíl od kasační stížnosti tvrdil, že mu správce daně doměřil pouze o 134 636,41 Kč více. Zákonná dvouměsíční lhůta pro rozšíření žaloby o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.) přitom uplynula dne 10. 8. 2009 a krajský soud se proto nemohl takto opožděně uplatněným žalobním bodem zabývat. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neuplatnil předmětnou námitku řádně a včas v řízení před krajským soudem, ač tak bezpochyby mohl učinit, jedná se o námitku, která je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, a ani Nejvyšší správní soud se jí proto nemohl zabývat.

Pokud jde o námitky, jimiž stěžovatel brojí proti závěru, že pro účely zjištění základu daně z příjmů nelze mezi náklady snižující základ daně zahrnout předem částku odpovídající předpokládané výši inflace, souhlasí Nejvyšší správní soud zcela se závěry krajského soudu opírajícími se o ustálenou judikaturu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2005, č. j. 1 Afs 116/2004 - 100, dostupném na www.nssoud.cz, právní věta publikována pod č. 1449/2008 Sb. NSS, vyslovil závěr, že „*ze vzájemného vztahu § 7 odst. 4 zákona o rezervách* (nyní § 7 odst. 5 zákona o rezervách – pozn. NSS), *jež ukládá výši rezervy určit jako podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, přičemž výsledkem musí být v rozpočtu stejná částka pro každé zdaňovací období, a ustanovení § 3 zákona o rezervách požadujícího prokazatelnost rezerv vyplývá, že je vyloučeno zahrnout výši inflace za všechna zdaňovací období již od počátku tvorby rezervy do jednotlivých částek rezerv, aniž by zároveň nedošlo k podstatnému zkreslení výše rezervy za jednotlivé roky, toto zkreslení je přímo úměrné počtu let, po která má být rezerva tvořena, a výši předpokládaných nákladů*“. Podle uvedeného rozsudku požadavek „prokazatelnosti“ rezerv podle § 3 zákona o rezervách není možno omezit na skutečnost, že daňový subjekt prokáže, jakým způsobem rezervy tvořil. Tento požadavek v sobě zahrnuje i jejich odůvodněnost a dodržení příslušných ustanovení při stanovení výše rezerv. Pokud se zahrnutím předpokládané inflace na několik budoucích

let roční částka rezervy zvýší, pak bez možnosti prokázat reálnost takového předpokladu není uplatnění takového výdaje v souladu se základními principy stanovení základu daně z příjmů dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Požadavku prokazatelnosti rezerv podle § 3 zákona o rezervách proto odpovídá postup dle § 7 odst. 6 zákona o rezervách (nyní § 7 odst. 7 zákona o rezervách), tj. postupná dodatečná úprava výše rezerv na základě skutečně prokázané míry inflace. Uvedeného názoru se Nejvyšší správní soud podržel i v rozsudku ze dne 13. 6. 2006, č. j. 5 Afs 49/2005 - 95, dostupném na www.nssoud.cz, v němž doplnil, že „*§ 3 zákona o rezervách hovoří o požadavku prokazatelnosti výše rezervy, tedy vytváří-li daňový subjekt rezervu na opravy na základě rozpočtu, musí mít rozpočet reálný ověřitelný podklad, pokud se týká cenových údajů a stanovení výše inflace. Protože ta není konstantní, ale je závislá na celé řadě faktorů, nelze ji prokázat do budoucna, ale jen za dobu minulou. Ustanovení § 7 zákona o rezervách tuto situaci neupravuje výslovně, k řešení je tedy nutno dospět výkladem předmětných ustanovení s přihlédnutím ke komplexní úpravě rezerv jakožto uznatelných daňových výdajů a k jednotlivým okolnostem daného případu. Ustanovení § 7 odst. 6 zákona o rezervách* (nyní § 7 odst. 7 zákona o rezervách – pozn. NSS) *ukládá daňovému subjektu v okamžiku, kdy zjistí skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, provést úpravu její výše, avšak počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. Pouze zpětně je možné zjistit a prokázat, nikoliv pouze odhadnout, výši inflace v konkrétním zdaňovacím období*“.

Nejvyšší správní soud sice ve zmiňovaném rozsudku ze dne 31. 5. 2005, č. j. 1 Afs 116/2004 - 100, připustil teoretickou možnost, že by výše inflace byla zahrnuta do rozpočtu rezerv již na počátku tvorby a následným prověřením vyšlo najevo, že byla odhadnuta správně. Jak však dále uvedl, takový případ je z podstaty věci vyloučen u rezerv s předpokládanými vysokými náklady na opravu a zejména tvořenými na větší počet zdaňovacích období. Tak tomu bylo i v daném případě, kdy souhrnná výše rezerv činila více než 15 480 000 Kč s plánovanou dobou tvorby rezerv na 5, resp. 8 let. Ostatně sám stěžovatel v doplnění kasační stížnosti ze dne 13. 3. 2011 tvrdil, že při zohlednění reálné výše inflace v letech 2002 až 2005 podle údajů zveřejněných ČSÚ by poměrná část rezerv připadajících na předmětné zdaňovací období činila 2 149 177 Kč, zatímco z účetních dokladů předložených stěžovatelem, které jsou součástí správního spisu, vyplývá, že stěžovatel vytvořil v tomto zdaňovacím období rezervy v celkové výši 2 307 606 Kč. Rozdíl, který odpovídá odchylce stěžovatelem předpokládané míry inflace od míry inflace zveřejněné ČSÚ, tak pouze v předmětném zdaňovacím období činí podle údajů stěžovatele více než 150 000 Kč.

Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu tak poskytuje dostatečnou odpověď na otázku, jakým postupem má být řešen vliv růstu cen na stanovení výše rezervy na opravu hmotného majetku. Je pravdou, že při stanovení nákladů na budoucí opravy hmotného majetku, k nimž má dojít až po uplynutí několika let, lze zpravidla očekávat, že v průběhu vytváření rezerv dojde ke zvýšení předpokládaných nákladů. Inflace je však dynamickým jevem, jehož vývoj nelze zcela přesně predikovat. Nadto mohou výslednou výši nákladů vynaložených na opravy hmotného majetku ovlivnit i jiné faktory, jako např. změna měnových kurzů, změna dodavatele atp. V době vytvoření rezerv proto nelze předem stanovit přesnou výši nákladů spojených s opravou hmotného majetku. Za situace, kdy zákon o rezervách ani zákon o daních z příjmů neupravuje postup, jak zohlednit při tvorbě rezerv předem předpokládaný růst cen (inflaci), lze proto zohlednit zvýšení předpokládaných nákladů na opravu pouze zpětně, a to postupem podle § 7 odst. 6 zákona

o rezervách, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (nyní § 7 odst. 7 zákona o rezervách), podle něhož zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. Tímto postupem je zajištěno, aby v případě růstu cen došlo k úpravě výše rezerv, a to směrem nahoru i dolů, tak, aby stanovená výše rezerv byla reálným odrazem očekávané výše nákladů na opravu hmotného majetku.

Takto však stěžovatel v daném případě nepostupoval. Podle evidenčních karet rezerv, které jsou součástí správního spisu (a Nejvyšší správní soud je z tohoto důvodu neprovedl znovu jako důkaz v řízení o kasační stížnosti), stěžovatel zahrnul předpokládané zvýšení cen do očekávaných nákladů na budoucí opravy hmotného majetku předem již v době vytvoření rezerv. Z účetních záznamů týkajících se předmětného zdaňovacího období, které jsou také součástí správního spisu, je patrné, že podle takto předem stanoveného rozpisu tvorby rezerv postupoval i v předmětném zdaňovacím období. Stěžovatelem uplatněná míra inflace ve výši 2 % ročně ovšem neměla reálný podklad, neboť se jednalo o pouhý odhad inflačního vývoje. Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že stěžovatel v průběhu tvorby rezerv neprovedl úpravy jejich výše postupem podle § 7 odst. 6 zákona o rezervách, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (nyní § 7 odst. 7 zákona o rezervách). Jeho tvrzení, že vývoj inflace zjišťoval každoročně podle údajů ČSÚ, proto nemá na tyto závěry žádný vliv, neboť stěžovatel zjištěné údaje o inflaci nepromítl do případné úpravy výše rezerv. Z těchto důvodů je třeba souhlasit se závěrem krajského soudu, že správce daně doměřil stěžovateli daň oprávněně.

Naopak nelze přisvědčit názoru stěžovatele, že požadavku prokazatelnosti výše rezerv odpovídá i postup, kdy daňový subjekt zahrne do výpočtu výše rezerv svoji predikci růstu cen a pokud by odhad nebyl přesný, lze rozdíl doměřit. Takový postup totiž nic nemění na skutečnosti, že výše rezervy uplatněné jako daňový náklad podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů by i v takovém případě byla stanovena v rozporu s požadavky zákona o rezervách. Pravdivé není ani tvrzení stěžovatele, že si krajský soud protiřečí v závěrech týkajících se zohlednění časové hodnoty peněz (inflace). Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku toliko konstatoval, že právní úprava a judikatura správních soudů neumožňuje, aby při tvorbě rezerv byla zohledněna „časová hodnota peněz (inflace)“ předem. Naopak v souladu s již uvedenými závěry připustil, že případnou inflaci je třeba zohlednit zpětně postupem podle § 7 odst. 6 zákona o rezervách, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (nyní § 7 odst. 7 zákona o rezervách).

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny uvedené námitky směřující proti závěru finančních orgánů a krajského soudu, že stěžovatel neoprávněně zahrnul do předmětných rezerv částky odpovídající předpokládanému růstu cen (inflaci) v období jejich tvorby.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval okruhem kasačních námitek, které se týkají otázky rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V prvé řadě nelze přisvědčit námitce, kterou brojí stěžovatel proti úvahám krajského soudu na toto téma (str. 5 rozsudku krajského soudu). Svoji námitku stěžovatel opírá o nález Ústavního soudu, neuvedl však, o který nález se jedná. Lze tedy pouze obecně konstatovat, že výklad krajského soudu je zcela v souladu s § 31 odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a

poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) a judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se výkladu těchto ustanovení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

Stěžovatel dále namítá, že v průběhu daňové kontroly předložil správci daně písemnosti, kterými stanovenou výši rezerv doložil. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. To se v daném případě týká jeho tvrzení o výši výdajů podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel tedy nesl důkazní břemeno ohledně rezerv na opravu hmotného majetku podle § 7 zákona o rezervách, jež uplatnil jako náklad snižující základ daně. Jak již bylo uvedeno, požadavek „prokazatelnosti“ rezerv podle § 3 zákona o rezervách není možno omezit na skutečnost, že daňový subjekt prokáže, jakým způsobem rezervy tvořil. Tento požadavek v sobě zahrnuje i jejich odůvodněnost a dodržení příslušných ustanovení zákona o rezervách při stanovení jejich výše. Stěžovatel v daném případě prokázal předloženými účetními doklady způsob stanovení i výši poměrné části rezerv, jež v předmětném zdaňovacím období vytvořil a uplatnil jako daňový náklad. O skutkovém stavu proto nelze mít žádných pochyb. Z takto zjištěného skutkového stavu ovšem vyplynulo, že stěžovatel při stanovení výše rezerv postupoval v rozporu s § 3 a § 7 zákona o rezervách, neboť, jak již bylo řečeno, očekávané náklady na opravu hmotného majetku zvýšil předem o částku odpovídající předpokládané (a tedy neprůkazné) míře inflace. Nejvyšší správní soud proto shledal tuto námitku nedůvodnou.

Pokud jde o námitku týkající se neprovedení důkazů navržených stěžovatelem v průběhu daňového řízení (výslech svědků, konfrontace, dožádání daňového spisu), je třeba v prvé řadě poukázat na protokol o ústním jednání před správcem daně ze dne 25. 9. 2008, který je součástí správního spisu. Z jeho obsahu je totiž patrné, že osoba jednající za stěžovatele v průběhu tohoto jednání žádné konkrétní návrhy na provedení důkazů k prokázání svých tvrzení nenavrhla, zejména neoznačila svědky, jejichž výslech by navrhovala. Během jednání pouze poukázala na případy týkající se odlišných daňových subjektů, kdy příslušní správci daně měli akceptovat postup, při němž byla do výpočtu rezerv na opravu hmotného majetku zahrnuta i předpokládaná míra inflace. Mělo se konkrétně jednat o případy společnosti EKOSOLARIS a.s. a paní I. Z. Tyto skutečnosti stěžovatel uvedl na podporu svého tvrzení, podle něhož správce daně v nyní posuzovaném případě postupoval v rozporu se zavedenou správní praxí. Z obsahu zprávy o kontrole daně z příjmů ze dne 13. 10. 2008, s níž byl stěžovatel při ukončení daňové kontroly řádně seznámen, je patrné, že se správce daně touto otázkou zabýval. Konstatoval přitom, že v označených případech se finanční orgány otázkou zahrnutí předpokládané inflace při výpočtu rezerv na opravu hmotného majetku nezabývaly.

V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru stěžovatel v této souvislosti namítal, že se správce daně nedostatečně vypořádal s tvrzením o odlišné správní praxi, neboť neprovedl zmiňované důkazy. S tímto tvrzením však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Za prvé je třeba konstatovat, že se správce daně postupem finančních orgánů ve stěžovatelem označených případech zabýval. Tvrzení stěžovatele však nepřisvědčil. Dále je třeba uvést, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly doložil předloženými účetními doklady způsob stanovení i výši poměrné části rezerv, jež v předmětném zdaňovacím období vytvořil a uplatnil jako daňový náklad. Žádné námitky proti takto zjištěnému

skutkovému stavu stěžovatel nevznesl. Spor se tedy týkal pouze právního posouzení věci, tedy otázky, zda postup stěžovatele při tvorbě rezerv, jež uplatnil jako daňový náklad, byl v souladu se zákonem, či nikoliv. Za této situace by stěžovatelem navržené důkazy nemohly na zjištěném skutkovém stavu nic změnit, tím spíše by nemohly ovlivnit ani právní závěry, k nimž dospěly finanční orgány, a následně je potvrdil i krajský soud a Nejvyšší správní soud.

I kdyby se ovšem ukázalo, že finanční orgány v některých případech skutečně nedoměřily daň z příjmů, přestože daňový subjekt do vytvářených rezerv předem zahrnul očekávanou míru inflace, nemohly by takové jednotlivé případy vybočení ze zákonného postupu založit u stěžovatele legitimní očekávání, že stejně bude postupováno i v jeho případě. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, publikované pod č. 1915/2009 Sb. NSS). Za ustálenou správní praxi zakládající legitimní očekávání ovšem nelze považovat takový postup v několika jednotlivých případech, který vybočuje ze zákonem stanovených mezí nebo je v rozporu s výkladem zákona zastávaným judikaturou. V daném případě judikatura správních soudů zastává stanovisko, že za daňově uznatelný náklad nelze považovat část rezerv na opravy hmotného majetku, která odpovídá očekávanému růstu cen (inflaci), jestliže ji daňový subjekt zahrnul do vytvářených rezerv předem.

Z uvedených důvodů neprovedl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti jako důkaz ani evidenční kartu týkající se rezervy označené jako „Oprava objektu Ekosolaris“, kterou stěžovatel předložil Nejvyššímu správnímu soudu s doplněním kasační stížnosti ze dne 28. 3. 2011.

Nejvyšší správní soud proto shledal stížní námitky týkající se tvrzeného porušení zavedené správní praxe a neprovedení důkazů v řízení před finančními orgány nedůvodnými.

Pokud jde o námitku, podle níž správce daně vyslovil pochybnosti o správnosti uplatněných výdajů pouze v předmětném zdaňovacím období, ačkoliv se jeho výhrady vztahují i na předchozí zdaňovací období, je třeba konstatovat, že daňová kontrola zahájená správcem daně se týkala toliko zdaňovacího období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006. Skutečnost, že se pochybnosti o správnosti postupu stěžovatele mohou vztahovat i na předchozí zdaňovací období, nebrání správci daně v doměření daně za zdaňovací období, které se stalo předmětem daňové kontroly. Tato námitka tedy není důvodná.

Poslední kasační námitka spočívala v tvrzené protiprávnosti daňové kontroly z toho důvodu, že stěžovateli nebyly sděleny důvody jejího zahájení. Krajský soud se podle stěžovatele měl řídit nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Nejvyšší správní soud se právním názorem, který vyslovil Ústavní soud v uvedeném nálezu, zabýval již v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS., na nějž poukázal v napadeném rozsudku také krajský soud (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 -

46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud v této věci shledal podmínky pro to, aby se mohl od stanoviska vyjádřeného v uvedeném nálezu Ústavního soudu odchýlit a zaujal názor, že konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání nejsou nutnou podmínkou pro zahájení daňové kontroly, kterou lze zahajovat i namátkově. Tyto závěry Nejvyššího správního soudu následně aproboval i Ústavní soud, který usnesením ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, na které v doplnění kasační stížnosti poukázal i stěžovatel, zamítl ústavní stížnost proti uvedenému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52.

Rozhodující je ovšem skutečnost, že názor Ústavního soudu vyslovený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 byl již překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, publikovaným pod č. 368/2011 Sb.: „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. **Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.***“ Daňová kontrola je podle stanoviska pléna Ústavního soudu „*institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků*“. Z tohoto právního názoru vychází Nejvyšší správní soud i v nyní posuzované věci. K zahájení daňové kontroly není nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu.

To samozřejmě neznamená, že by si správce daně mohl při provádění daňové kontroly počínat svévolně. Daňovou kontrolu by bylo třeba považovat za nezákonnou, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole (kterou ovšem nelze spatřovat v pouhém zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření na zkrácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu. V posuzované věci však z obsahu správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti, které by takový závěr odůvodňovaly.

Na rozdíl od krajského soudu je Nejvyšší správní soud toho názoru, že v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 4. 2008 je předmět daňové kontroly zcela přesně vymezen. V protokolu je výslovně uvedeno, že předmětem jednání je mj. zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období – hospodářský rok od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006. Z obsahu protokolu dále vyplývá, že daňová kontrola byla v den jednání zahájena, s čímž byli seznámeni oba přítomní jednatelé a zmocněnec stěžovatele, kteří následně protokol podepsali, a byl jim předán jeho stejnopis. Nejvyšší správní soud

proto nesouhlasí s názorem krajského soudu, že předmět kontroly nebyl v protokole o jejím zahájení formálně specifikován. Nárokům na řádné zahájení daňové kontroly totiž zcela dostačuje, že správce daně uvedl v protokolu, že předmětem jednání je zahájení daňové kontroly, přičemž přesně určil, jakých daní a zdaňovacích období se kontrola týká. Uvedená dílčí nepřesnost, které se krajský soud dopustil, ovšem nemůže mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu, neboť krajský soud zcela správně konstatoval, že předmět daňové kontroly vyplývá z obsahu protokolu o jejím zahájení.

Nepřesný je i názor krajského soudu, že dostatečným důvodem k zahájení kontroly byly pochybnosti o správnosti uplatněných výdajů, které byly v daňovém řízení potvrzeny. V protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 4. 2008 nejsou uvedeny žádné konkrétní pochybnosti o správnosti uplatněných výdajů. Konkrétní pochybnosti o výši rezerv totiž správce daně vyjádřil až ve výzvě ze dne 1. 7. 2008. Úvaha krajského soudu o pochybnostech, které údajně měl správce daně při zahájení daňové kontroly, tak nemá oporu v obsahu správního spisu. Jak však bylo uvedeno, konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání nejsou nezbytnou náležitostí zahájení daňové kontroly. Ani uvedená dílčí nepřesnost tedy nemohla mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto shledal nedůvodnými i kasační námitky týkající se tvrzené nezákonnosti daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud dospěl ze všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost jako celek není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu soudního spisu však plyne, že mu nad rámec jeho běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. srpna 2012

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu