

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **STUDIO PRESS s. r. o.,** se sídlem Jana Roháče z Dubé 131, Čáslav, zastoupený JUDr. Ing. Danielem Srncem, Ph.D., advokátem, se sídlem Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 12. 2010, č. j. 8 Ca 383/2007 - 42,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 2. 12. 2010, č. j. 8 Ca 383/2007 - 42, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Čáslavi (dále též „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 11. 2006, č. j. 37163/06/039971/3139, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 dodatečně stěžovateli vyměřil daň v částce 1 555 400 Kč.

K odvolání stěžovatele Finanční ředitelství v Praze (dále též „žalovaný“) rozhodnutím ze dne 18. 9. 2007, č. j. 6274/07-1200-203424 (dále též „rozhodnutí žalovaného“) změnilo dodatečný platební výměr správce daně tak, že dodatečně doměřená povinnost stěžovatele činí 1 275 400 Kč. Žalovaný akceptoval odvolací námitky stěžovatele související s vytvořením rezervy ve výši 1 000 000 Kč na tiskový stroj ROLAND 204 E , v. č. 30576 B a s uplatněním této částky v daňově uznatelných nákladech. Ohledně částky 4 550 000 Kč žalovaný konstatoval, že tato částka představuje vytvořené rezervy ve zdaňovacím období roku 2002 a 2003 na tiskařské stroje AD-516, AD-547 P a AD-745. Šetřením správce daně bylo zjištěno, že od oprav těchto strojů bylo upuštěno, avšak

rezervy nebyly v roce 2004 zrušeny, což je v rozporu s § 4 odst. 1 zákona o rezervách. Stěžovatel neprokázal, že by tyto rezervy čerpal v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů.

Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl správní žalobou. V podané žalobě namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí použil jinou právní argumentaci než správce daně a neumožnil stěžovateli se k těmto právním novotám vyjádřit, a dále, že správce daně nesprávně vyhodnotil prohlášení jednatele stěžovatele Ing. Romana Korejtka, přičemž nerozlišoval právní kategorie „jednání jménem společnosti" a „obchodní vedení" a nedoplnil dokazování. Městský soud žalobní námitky stěžovatele neshledal důvodnými a žalobu zamítl.

Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel včasnou kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.") a z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Konkrétně stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení žalobní námitky právních novot v rozhodnutí žalovaného, nesprávný výklad § 7 odst. 5 zákona o rezervách, nesprávné posouzení otázky způsobu prokázání obsahu rozhodnutí, které je součástí obchodního vedení společnosti, nedostatečně objasněný skutkový stav, opomenutí důkazů svědčících ve prospěch stěžovatele a nezákonné nevyhovění návrhu na výslech dalších jednatelů společnosti. S ohledem na kasační argumentaci stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti reagoval na námitku nesprávného závěru soudu o právních novotách v odvolacím řízení, vyjádřil se k otázce neprovedení výslechu dalších jednatelů stěžovatele a také se podrobně vyjádřil k otázce šetření přesunu čerpání rezerv na rok 2005 správcem daně. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) přezkoumal napadené rozhodnutí a rozsudek městského soudu shledal z úřední povinnosti nepřezkoumatelný ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s.

Stěžovateli byla dodatečným platebním výměrem doměřena daňová povinnost ve výši 1 275 400 Kč na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Základ daně za zdaňovací období roku 2004 byl správcem daně zvýšen o částku 4 550 000 Kč z důvodu porušení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v platném znění (dále též „zákon o dani z příjmů") a § 4 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o rezervách").

Dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o dani z příjmů, jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů také rezervy a opravné položky,

jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon (tj. zákon o rezervách).

Dle § 4 odst. 1 zákona o rezervách se rezervy zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.

Částka 4 550 000 Kč představuje rezervy vytvořené stěžovatelem ve zdaňovacím období roku 2002 a 2003 na tiskařské stroje AD-516, AD-547 a AD-745. Dle předložených Karet rezerv na opravy DHM ze dne 31. 12. 2004 předmětných tiskařských strojů a dle dokladů, kterými stěžovatel zdůvodňoval a prokazoval nezbytnost tvorby rezervy na opravy a dokládal rozpočet nákladů na opravy, byl předpokládaný termín zahájení oprav stanoven na rok 2004.

V průběhu daňové kontroly stěžovatel předložil správci daně písemnost „Posouzení nutnosti provedení plánovaných oprav“ ze dne 16. 12. 2004, v níž je mimo jiné uvedeno, že se od plánovaných oprav tiskařských strojů AD-516, AD-547 a AD-745 upouští.

Uvedenou skutečnost při protokolárním jednání dne 24. 3. 2006 (viz protokol č. j. 11970/06/039930/3542) potvrdil jednatel stěžovatele Ing. Roman Korejtko, který stěžovatele v průběhu daňové kontroly před správcem daně zastupoval. Na otázku správce daně, proč bylo od oprav upuštěno, uvedl, že požadavky na spolehlivost, vytížení a potřeba požadavků vysoké kvality klesly z důvodu možnosti náhrady jejich produkce novým strojem Roland 204, a proto bylo od oprav zcela upuštěno. Jednatel dále sdělil, že se stěžovatel rozhodl stroje již neopravovat ani v budoucích obdobích a až se stanou nefunkčními, tak je vyřadit, případně prodat.

Ze Zprávy o kontrole č. 27/2006 (dále jen „Zpráva o kontrole“) mimo jiné vyplývá, že správce daně dospěl k závěru, že důkazními prostředky stěžovatele nebylo prokázáno jeho tvrzení, že ve zdaňovacím období 2004 posoudil nutnost provedení plánovaných oprav u předmětných tiskařských strojů jinak, než vyplývá z důkazních prostředků získaných v průběhu daňové kontroly a osvědčených správcem daně jako důkaz, dle kterých ve zdaňovacím období 2004 pominuly důvody, pro které byly rezervy na opravy tiskařských strojů vytvořeny, a tudíž mělo ve zdaňovacím období 2004 v souladu se zákonem o rezervách dojít k jejich zrušení.

Výpověď svědkyně Ing. R. K. posoudil správce daně jako nevěrohodnou (str. 26 Zprávy o kontrole) a uvedl důvody, které ho k tomuto závěru vedly. Svědkyně ve své výpovědi uvedla, že doklad „Posouzení nutnosti provedení plánovaných oprav“ ze dne 16. 12. 2004 vyhotovila ona na základě odpovědi Ing. M. K. na dotaz, jak bude dále s rezervami postupováno, a své vyjádření v případě strojů AD-516, AD-547 a AD-745 zřejmě chybně formulovala.

Správce daně tak měl za prokázané, že stěžovatel ve zdaňovacím období 2004 upustil od plánovaných oprav předmětných tiskařských strojů a v souladu s § 4 odst. 1 zákona o rezervách měl rezervy zrušit ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání v otázce porušení § 4 odst. 1 zákona o rezervách stěžovatelem v části týkající se rezerv na opravy tří předmětných tiskařských strojů dospěl ke stejným závěrům jako správce daně. Právní kvalifikaci jednání stěžovatele žalovaný nerozšířil. Ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách v odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný zmínil pouze v souvislosti s vypořádáním odvolacích námitek, když uvedl, že následná tvrzení stěžovatele, že výpověď Ing. Romana Korejtka byla výpovědí bez konzultace s dalšími jednateli, a že na předmětných strojích byly i v roce 2005 prováděny zakázky, neprokazuje úmysl stěžovatele vytvořené rezervy čerpat provedením oprav v dalším zdaňovacím období, jak připouští zákon o rezervách v § 7 odst. 5.

Dle § 7 odst. 5 zákona o rezervách, nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období.

Dle § 4 odst. 1 zákona o rezervách se rezervy zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.

Pro dodatečné doměření daně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 je tak podstatná otázka, zda bylo v daňovém řízení prokázáno úplné upuštění od plánovaných oprav tiskařských strojů stěžovatelem ve zdaňovacím období 2004. V případě, že by byl prokázán úmysl stěžovatele opravy předmětných tiskařských strojů odložit do následujícího zdaňovacího období (2005) a opravy by nebyly zahájeny, stěžovatel by byl povinen, v souladu se zněním ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách, zrušit rezervy až ve zdaňovacím období 2005, což také učinil.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud v dané věci za podstatnou považoval skutečnost, že opravy nebyly zahájeny ani v roce 2005. Otázku, zda stěžovatel prokázal úmysl odsunout plánované opravy do následujícího zdaňovacího období po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, posoudil odlišně od správce daně a žalovaného, když v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že *„..pokud jde o vyjádření paní ing. R. K. při jednání dne 1. 11. 2006, není sporu o tom, že tato svědkyně na otázku správce daně uvedla, že dostala pokyny, že v roce 2004 se oprava nezahájí a přesune se do dalšího roku, proto tam rezervu nechala a nerozpouštěla ji. Jakkoliv není důvod pochybovat o pravdivosti sdělení svědkyně o tom, jaké pokyny dostala, podstatné je to, že z její odpovědi nevyplývá nic určitého o tom, zda skutečně byla oprava realizována v dalším roce či nikoliv. Relevantní je pak zjištění správce daně, založené na dalších důkazních prostředcích, že ani v dalším roce k opravě strojů zn. ADAST ve skutečnosti nedošlo.“*

Otázka, zda stěžovatel nadobro upustil od plánovaných oprav tiskařských strojů v roce 2004, či zda odsunul plánované opravy do následujícího zdaňovacího období, je však pro posouzení zákonnosti dodatečného platebního výměru podstatná, neboť mění u stěžovatele zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost rezervy zrušit.

Za situace, kdy městský soud hodnotil výpověď svědkyně o přesunutí plánovaných oprav do následujícího zdaňovacího období odlišně od správce daně, ale nezohlednil

přitom změněnou důkazní situaci ve vztahu k určení zdaňovacího období, ve kterém vznikla stěžovateli povinnost zrušit rezervy a nijak se ani nevyjádřil k rozporu výpovědi svědkyně s ostatními důkazy ve věci ohledně upuštění od plánovaných oprav tiskařských strojů stěžovatelem již v roce 2004, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu shledal nepřezkoumatelným, a proto jej zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. března 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu