



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **P., a. s., P.**, zast. JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem v Brně, Pellicova 8a, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce – stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 7. 2004, č. j. 29 Ca 256/2002 – 102,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 27. 7. 2004, č. j. 29 Ca 256/2002 - 102, zamítl Krajský soud v Brně žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 6. 2002, č. j. 7534/2001/FR/120, kterým byl změněn k odvolání žalobce dodatečný platební výměr č. 101000022 vystavený Finančním úřadem v Pacově (dále jen „správce daně“) dne 10. 9. 2001 pod č. j. 17176/01/094970/3085 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1999 tak, že žalobci byla nově stanovená daňová ztráta změněna z částky 12 207 506 Kč na částku 2 207 506 Kč a dodatečně vyměřená daňová ztráta byla změněna z částky 4 700 000 Kč na částku -5 300 000 Kč.

Proti výše uvedenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

Stěžovatel podává kasační stížnost s odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s.ř.s.“), tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím

řízení a taktéž podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pro vady řízení před správním orgánem.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1998 na řádku 160 uplatnil snížení daňového základu o částku 10 000 000 Kč, která představuje tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku vytvořené podle ustanovení § 7 zák. č. 593/92 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách). Pro tvorbu rezerv je dle mínění správce daně i žalovaného nutno dodržovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zák. č. 586/92 Sb., o dani z příjmů v návaznosti na zákon o rezervách. Dále Opatření FMF, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele č. j. V/20 100/1992 ze dne 15. 7. 1992, Příloha č. 2, Úvodní ustanovení, č. XI., které je akciová společnost povinna dodržovat podle ustanovení § 4 odst. 2 zák. č. 563/91 Sb., o účetnictví. Správce daně pak po posouzení stěžovatelem navržených důkazních prostředků dospěl k závěru, že částku 10 000 000 Kč, vykázanou na řádku 160 daňového přiznání, nelze uznat jako náklad uplatněný v účetnictví na zákonnou tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku z toho důvodu, že o tvorbě rezervy nebylo v roce 1998 účtováno, že rezerva nebyla zaúčtována ani inventarizována k 31. 12. 1998 a že plán oprav a část rozpočtu nákladů na opravy byly sestaveny až v roce 1999. V důsledku toho pak dospěli v daňovém řízení, které se týkalo roku 1999 žalovaný i správce daně k závěru, že tvorbu rezervy v roce 1999 nelze uznat ani v tomto roce, neboť nelze tvořit rezervu na opravu majetku pouze v jednom zdaňovacím období dle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o rezervách, neboť po vyloučení rezervy v roce 1998 pak zůstává tvorba rezervy pouze v roce 1999. Tento nesprávný právní závěr stěžovatel namítal v daňovém řízení i v řízení před soudem. Stěžovatel vycházel ze znění zákona o rezervách před novelou, kterou byl doplněn do zákona § 3 odst. 2, podle kterého tvorba rezerv a opravných položek uplatněná v základu daně z příjmů zjištěném podle zvláštního právního předpisu musí být vždy zaúčtována podle zvláštního předpisu nebo v daňové evidenci. Před touto novelou, tedy v roce 1998, kdy byla stěžovatelem rezerva vytvořena, žádný požadavek na řádné zaúčtování v příslušném období zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů neobsahoval. Této námitce stěžovatele dal Krajský soud v Brně za pravdu.

Dále stěžovatel namítal, že předloženými důkazy prokázal, že rezerva byla skutečně již v roce 1998 vytvořena a to zejména zápisem z „Operativní porady“ vedení ze dne 8. 12. 1998 a listinou nazvanou „Požadavek na provedení generálních oprav v podniku v letech 2000 až 2001“, kterou zpracoval vedoucí OT jako podklad pro poradou vedení dne 8. 12. 1998. V tomto materiálu jsou uvedeny jednotlivé položky a celková výše nutných finančních zdrojů na opravy je 25 000 000 Kč. Žalovaný i správce daně však vycházeli z listiny ze dne 26. 3. 1999, která byla označena „Žádost o vytvoření rezervy pro rok 1998 až 1999“. Tuto listinu označil žalovaný jako předběžný rozpočet, i když tato listina již rekapituluje výchozí stav plánovaných oprav, který v té době již byl zpracován v devíti kartách rezerv na opravu hmotného majetku, které byly vytvořeny postupně v prosinci roku 1998 a tyto jednotlivé karty obsahují termín opravy, výši tvorby rezervy, čerpání rezervy i vymezení, že jednotlivé opravy nemají charakter rekonstrukce, či modernizace, tj. technického zhodnocení.

Soud dospěl k závěru, že podle ustanovení § 3 zákona o rezervách musí být způsob tvorby rezervy a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše prokazatelné. Podle ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách, výše rezervy na opravu hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravy a počtu let,

kteřé plynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Z citovaných ustanovení pak soud dovozuje, že stěžovatel byl povinen prokázat způsob tvorby rezervy a jejich výši, přičemž právě výše tvorby rezervy vychází z podílu rozpočtu nákladů na opravy a počtu let. Rozpočet nákladů na opravu je určení částky, která bude na opravu nezbytná, tedy určení částky, kterou bude třeba ve skutečnosti k danému účelu vynaložit. Jestliže zákon o rezervách požaduje prokazatelně způsob tvorby rezervy a její výši, rozpočet nákladů na opravu a počet let po něž bude rezerva tvořena, je nepochybné, že takový rozpočet musí být reálný, ověřitelný s tím, že bude poskytovat cenové údaje. V tomto smyslu, pak dle názoru soudu stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť podle názoru soudu jako jediný doklad, kterým správce daně a posléze žalovaný měl k dispozici před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, byl zápis z operativní porady ředitele ze dne 8. 12. 1998, kde z bodu 2. Nových úkolů vyplývá - „Projednat a upřesnit s ved. OT rozsah oprav v horizontu do roku 2000. Dále vyčíslit a vytvořit rezervy na opravy.“. Jedině z tohoto zápisu dle názoru soudu vyplývá, že rezervy teprve vytvořeny budou, nikoliv, že již vytvořeny byly. Z tohoto zápisu už vůbec nevyplývá způsob tvorby rezervy a její výše, případný rozpočet. Stejně tak z cenových nabídek nelze dle názoru soudu dovodit, že rezerva na opravu hmotného majetku již byla vytvořena a v jaké výši. Dále soud konstatuje, že další doklady předložené byly datovány až v roce 1999 a nemohly tedy svědčit o vytvoření rezervy v roce 1998. Soud zamítl návrh na provedení důkazů s tím odůvodněním, že požadavek na provedení generálních oprav podniku v letech 2000 až 2001 - podklad pro poradu vedení dne 8. 12. 1998, ev. karty rezervy na opravu hmotného majetku neprokazuje způsob tvorby rezervy, její celkovou výši a rozpočet ve smyslu shora citovaných ustanovení zákona o rezervách. Toto právní posouzení skutkových zjištění na základě provedených důkazů je nesprávné. Není správný závěr soudu, že žalovaný a správce daně prvního stupně měli k dispozici jako důkaz pouze zápis z operativní porady ze dne 8. 12. 1998. Byly k dispozici zejména karty rezerv na opravu hmotného majetku, které obsahují veškeré náležitosti předpokládané ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách a tyto stěžejní důkazy o vytvoření rezervy soud zcela pominul, aniž tyto důkazy jakkoli zhodnotil. Jestliže však soud dospěl k závěru, že stěžovatel v daňovém řízení důvodnost tvorby rezervy neprokázal, pak je třeba zdůraznit, že předložení dalších důkazů nebylo správcem daně v souladu ustanovení § 31 odst. 9 zák. č. 337/92 Sb., (dále jen „daňový řád“) požadováno a to proto, že v daňovém řízení ani žalovaný, ani správce daně vůbec nepřipustili, že by bylo možno uznat oprávněnost tvorby rezerv, které nebyly v roce 1998 řádně zaúčtovány a prakticky v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, jako důvod pro zamítnutí odvolání jsou uvedeny pouze skutečnosti, které se týkaly nezaúčtování tvorby rezerv, nikoliv však toho, že by stěžovatel jiným způsobem neprokázal vytvoření rezerv v roce 1998, neboť skutečnost, že o rezervách nebylo řádně v roce 1998 účtováno považuje za stěžejní důkaz o tom, že rezerva nebyla v roce 1998 vytvořena. Teprve ve vyjádření k žalobě, žalovaný připustil, že by bylo možno prokázat oprávněnost tvorby rezervy již v roce 1998, jinak než zaúčtováním rezervy podle předpisu o účetnictví. Stěžovatel považoval proto veškeré důkazní materiály, které byly správci daně předloženy, za dostatečně prokazující výši a odůvodněnost tvorby rezerv, protože správce daně podle ustanovení § 31 daňového řádu stěžovatele již nikdy, poté co stěžovatel doložil předložil požadované doklady, a to na základě jediné výzvy ze dne 19. 3. 2001, nevyzval k prokázání dalších skutečností, ačkoli rozhodnutí bylo vydáno až dne 10. 9. 2001. Pokud by měl správce daně pochybnosti, měl stěžovatele podle ustanovení § 43 odst. 1 a 2 daňového řádu vyzvat k jejich prokázání a vysvětlení. Jestliže se tedy žalovaný ani správce daně dostatečně nezabývali důkazy o vytvoření rezervy v roce 1998, bylo na místě, aby soud rozhodnutí žalovaného z důvodu nedostatečně zjištěného stavu věci v rozporu s ust. § 31 odst. 2 daňového řádu a rovněž nesprávného právního posouzení věci, když žalovaný své rozhodnutí opřel pouze o nedostatek v účetnictví, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Důkazy, které stěžovatel navrhl soudu tento neprovedl. Zejména výsledkem svědků bylo možno zjistit, jaké podklady pro rozhodnutí o provedení oprav v podniku v letech 2000 a 2001 na poradě vedení dne 8. 12. 1998 byly předloženy. Tak mohla být prokázána skutečnost, kdy a na základě jakých podkladů, byly vytvořeny jednotlivé karty rezerv na opravu, ačkoliv tyto karty jsou jednoznačným důkazem o tom, že rezervy byly vytvořeny v průběhu prosince roku 1998, tj. po poradě vedení, konané dne 8. 12. 1998. Přesto hodnocení těchto důkazů zcela pominul žalovaný a stejně tak soud.

Obecně k důkazu kartami rezerv na opravu hmotného majetku je třeba konstatovat, že všechny tyto listiny splňují náležitosti podle ustanovení § 7 odst. 4, zákona o rezervách, když označení hmotného majetku určeného k opravě je uvedeno na řádku 2, charakter opravy je uveden na řádku 1, doba tvorby rezervy je uvedena na řádku 11, výše tvorby rezervy je uvedena na řádku 13, rozpočet na opravy je uveden na řádku 12. Navíc karta obsahuje ještě další údaje a to inventární číslo, datum zaúčtování do účetové skupiny, číslo odpisové skupiny, pořizovací cena hmotného majetku, doba odpisování, vztah naší společnosti k hmotnému majetku, předpokládaný termín zahájení opravy, dále obsahuje plán tvorby rezerv na rok 1998 a 1999 a na druhé straně karty pak skutečné čerpání rezervy. Všechny karty jsou vytvořeny v průběhu prosince roku 1998. Není správné tvrzení žalovaného, že kromě karet rezerv, musí daňový poplatník mít vypracovanou směrnici pro tvorbu a čerpání rezerv, protože tato povinnost v období roku 1998 nebyla v té době v platné právní úpravě obsažena. Povinnost tvořit „vnitropodnikové směrnice“ striktně nařizuje až zák. č. 353/2001 Sb., kterým byl novelizován zák. č. 563/91 Sb., o účetnictví, pro rok 2002. Pokud je stěžovateli soudem vytýkáno, že nejsou relevantní důkazy datované v roce 1999, které se vztahují k jednotlivým rezervám na opravy a nemohou svědčit o vytvoření rezervy v roce 1998, pak je třeba konstatovat, že účetní závěrka a z ní vycházející daňové přiznání na daň z příjmů se vždy zpracovává až po skončení období jehož se závěrka týká, že pro sestavení řádné účetní závěrky, býval ve větších společnostech, tedy i ve společnosti stěžovatele, sestaven harmonogram zachycujícím návaznost jednotlivých kroků. V harmonogramu je stanoveno do kolika dnů po skončení účetního období jehož se závěrka týká je nutno vystavit dodavatelské faktury, do kolika dnů po skončení účetního období jehož se závěrka týká se došlé faktury účtují do právě uplynulého období, s jakou časovou prodlevou po těchto termínech bude uskutečněna dokladová inventura apod. Skutečnost, že doklady související se závěrkovými pracemi jsou datovány až v následujícím účetním období, tedy v žádném případě neznamená, že se nevztahují k účetnímu období uplynulému. Konkrétně to znamená, že účetní doklady věcně se vztahující k roku 1998 a vyhotovené do odevzdání řádné účetní závěrky jež je uvedeno na výkazech dne 22. 3. 1999, jsou řádnými účetními doklady roku 1998. Obdobně všechny doklady vztahující se věcně k roku 1998 a vyhotovené od data odevzdání přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1998, tj. v našem případě do 30. 6. 1999 jsou řádnými daňovými doklady roku 1998. Nejednalo se o podání dodatečného daňového přiznání jak žalovaný chybně opakovaně tvrdí, ale o řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1998. Proto také souhrnné tabulky plánu tvorby a čerpání rezerv na opravy hmotného majetku představují konkrétní naplnění rozhodnutí operativní rady ředitele ze dne 8. 12. 1998 o tvorbě rezervy a zároveň je třeba považovat za dokladovou inventuru vytvořených rezerv na opravy hmotného majetku. Podkladem pro tuto tabulku jsou karty rezerv na opravu hmotného majetku, jež pro jednotlivé plánované rezervy a její rozložení do jednotlivých let, tedy z každé karty jednoznačně vyplývá o jakou konkrétní opravu se jedná, v jakém časovém období bude prováděna, ve kterých zdanitelných obdobích a v jaké výši bude konkrétní rezerva tvořena a čerpána. Jedná se o údaje nutné k prokazatelnosti výše a odůvodněnosti rezerv podle ustanovení § 3 a § 7 zákona o rezervách.

Dále stěžovatel rekapituluje obsah jednotlivých karet rezerv (č. 1-9). Uvádí, že nevyužití všech plánovaných rezerv bylo způsobeno zásahem správce daně, což vyvolalo finanční tíseň společnosti stěžovatele, protože tato musela splácet správcem daně vyměřenou částku 3 508 750 Kč dle dodatečného platebního výměru č. 1010000021 na daň z příjmů právnických osob za rok 1998. Nutnost plánovaných oprav je pak potvrzena skutečností, že některé opravy musely být později provedeny z důvodu havarijního stavu a budovy na kterých nemohly být plánované opravy z důvodů finanční tísně provedeny, vykazují špatný stavebně technický stav.

Stěžovatel je přesvědčen, že předloženými důkazy vytvoření rezervy v roce 1998 a nic tedy nebrání její daňové znatelnosti i v roce 1999.

Krajský soud se dle stěžovatele dopustil nesprávného právního posouzení právní otázky daňové uznatelnosti rezerv na opravy hmotného majetku, dále soud pominul vady daňového řízení spočívající v porušení shora citovaných ustanovení daňového řádu. Proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 13. 9. 2004. Ve vyjádření zmiňuje ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, dle kterého prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. K prokázání oprávněnosti tvorby předmětné rezervy byl stěžovatel vyzván výzvou ze dne 19. 3. 2001, č. j. 5890/01/094930/3092 a uvedená problematika byla dále předmětem ústních jednání, jejichž průběh byl zachycen v protokolech ze dne 4. 5. 2001, č. j. 11312/01/094930/3092 a ze dne 18. 7. 2001, č. j. 14883/01/094930/3092. Stěžovatelem předložené doklady, (cenové nabídky, rozhodnutí ze dne 8. 12. 1998, žádost o vytvoření rezervy ze dne 26. 3. 1999, žádost o částečné zrušení rezervy ze dne 16. 12. 1999, inventura zákonných rezerv pouze k 31. 12. 1999), neprokazují, že rezerva byla v roce 1998 tvořena v souladu s v odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu citovanou zákonnou úpravou zákona o daních z příjmů, /§ 23 odst. 10, § 24 odst. 2 písm. i)/, zákona o rezervách, (§ 3, § 7), zákona o účetnictví, (§ 2, § 3, § 4 odst. 2, § 7, § 24, § 29 a § 30) a Postupů účtování pro podnikatele, (Čl. XI úvodních ustanovení) a nelze je proto považovat za důkaz oprávněnosti uplatnění předmětné tvorby rezervy v daňově účinných nákladech. Některé cenové nabídky a související propočty byly vyhotoveny až v průběhu roku 1999 po uzavření účetních knih roku 1998, (nabídka společnosti S. SCH. G. byla dokonce vyhotovena až 23. 9. 1999; tuto skutečnost stěžovatel připouští i ve svém odvolání). Z tohoto důvodu nelze mít za prokázané, že se stěžovatel ve skutečnosti pro uplatnění konkrétní tvorby rezervy v daňových nákladech roku 1998 prokazatelně rozhodl, resp. že jeho rozhodnutí bylo učiněno vážně, srozumitelně a určitě a v souladu se zákonem, (v podrobnostech odkazuje účastník řízení na rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci daně z příjmů za zdaňovací období r. 1998 a dále na spisový materiál předložený soudu spolu s vyjádřením k žalobě). Tvrzení stěžovatele, že územní finanční orgány vycházely z listiny ze dne 26. 3. 1999, která byla označena „Žádost o vytvoření rezervy pro rok 1998 až 1999“, kterou označil žalovaný jako předběžný rozpočet, i když tato listina rekapituluje výchozí stav plánovaných oprav, který byl již zpracován v devíti kartách rezerv na opravu hmotného majetku, je nutno s ohledem na text žaloby, (viz list 5.), považovat za účelové.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti spatřuje vady řízení před správním orgánem ve skutečnosti, že byla vydána pouze jediná výzva, účastník řízení uvádí, že jednak daňová procesní norma neukládá správci daně vydávat výzvy opakovaně, důkazní břemeno leží

na poplatníkovi a je na něm, aby svá tvrzení o tvorbě rezervy a její výši v roce 1998 prokázal, přičemž není ve výběru důkazních prostředků nikterak omezen vyjma skutečnosti, že musí být získány v souladu s obecně závaznými právními předpisy, (viz ust. § 31 odst. 4 daňového řádu) a do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může doplňovat a pozměňovat údaje svého odvolání, (viz ust. § 48 odst. 7 daňového řádu), tedy i navrhopvat důkazní prostředky, /viz § 48 odst. 4 písm. e) cit. zákona/. Ani vydání výzvy podle ust. § 43 daňového řádu není místě, neboť u poplatníka probíhala daňová kontrola a žalobcem uvedené ustanovení upravuje vytýkáací řízení, tedy situaci, kdy ještě před vyměřením daně na základě podaného daňového resp. dodatečného daňového přiznání vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti nebo úplnosti podaného přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.

Stěžovatel podle názoru žalovaného neunesení důkazního břemena zaměňuje za vady řízení, (porušení ust. § 31 odst. 9, § 43 a § 31 odst. 2 daňového řádu), jejichž důsledkem byl nesprávně zjištěný skutkový stav a nesprávné právní posouzení věci.

Stěžovatel tvrdí, že předloženými důkazy prokázal vytvoření rezervy v roce 1998, ovšem územní finanční orgány se dostatečně důkazy o vytvoření rezervy nezabývaly a žalovaný opřel své rozhodnutí pouze o nedostatek v účetnictví. Podle názoru žalovaného je z odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu zřejmé, že žalovaný argumentoval vedle konkrétních ustanovení zákona o účetnictví a Postupů účtování pro podnikatele konkrétními ustanoveními zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách a úpravou důkazního břemena v ust. § 31 odst. 9 daňového řádu.

S ohledem na úpravu dokazování při řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu v ust. § 77 s. ř. s. a úpravu dokazování v ust. § 31 daňového řádu, kdy jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení a provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, má účastník řízení za to, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je nutno vycházet ze skutkového stavu v době vydání rozhodnutí tak, jak byl zjištěn na základě daňovým subjektem předložených či navržených důkazních prostředků a příp. důkazních prostředků získaných správcem daně.

Z dikce ust. § 77 odst. 2 s. ř. s. vyplývá, že je na soudu, zda zopakuje nebo doplní důkazy provedené správním orgánem. V otázce doplnění důkazů, (karty rezerv na opravy hmotného majetku, požadavek na provedení generálních oprav v podniku v letech 2000 až 2001 jako podklad pro poradu vedení dne 8. 12. 1998, výslechy svědků), soud uvedl, že návrh na provedení důkazů soudem byl zamítnut, neboť jednak provedení těchto důkazů nenavrhl žalobce v průběhu řádného daňového řízení; (tento důvod nedoplnění důkazů ovšem stěžovatel nezmiňuje), zejména však proto, že žádný z navržených důkazů neprokazuje způsob tvorby rezervy, její celkovou výši a rozpočet ve smyslu shora citovaných ustanovení zákona o rezervách. Soud vycházel z ustáleného právního názoru, srov. např. sp. zn.: 30 Ca 451/2000, (Provádění důkazů, vztahujících se ke skutkovým zjištěním, navrhovaných až v žalob je bez významu, vzhledem k tomu, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí žalovaného. Jestliže žalobce tyto důkazy nenavrhl již v průběhu řízení před správním orgánem, jak vyplývá ze správního spisu, nemohl se jimi správní orgán při svém rozhodování zabývat.).

Podle soudního řádu správního při přezkoumávání rozhodnutí soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Jak

je zřejmé z předloženého spisového materiálu, stěžovatel nenavrhol provedení výslechů svědků, nepředložil karty rezerv ani uvedený podklad pro poradu vedení dne 8. 12. 1998. Na základě shora uvedených skutečností má účastník řízení za to, že kasační stížnost není důvodná a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudkem vydaným podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že dne 30. 11. 2000 správce daně zahájil u stěžovatele sepsáním protokolu č. j. 20918/00/094930/3092 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1997-1999. Stěžovatel proúčtoval dokladem VO 144 v dubnu 1999 do nákladů částku 10 000 000 Kč jako tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku. Tuto částku v daňovém přiznání za rok 1999 přičetl k základu daně.

Dne 19. 3. 2001 vyzval správce daně stěžovatele ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu a dle § 31 odst. 9 téhož zákona k dokazování, mimo jiné k předložení důkazních prostředků ve vztahu k uplatnění rezervy na opravy hmotného investičního majetku dle zákona č. 593/1992 Sb. (dále jen „zákon o rezervách“) ve výši 10 000 000 Kč, kterou stěžovatel uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 1998 na řádku daňového přiznání č. 160. Správce daně vyzval stěžovatele, aby ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy doložil a prokázal, že rezerva byla tvořena a čerpána v souladu s jednotlivými ustanoveními zákona o rezervách, především v souladu s ustanovením § 7 citovaného zákona. Stěžovatel požádal dne 26. 3. 2001 o prodloužení lhůty. Dne 27. 4. 2001 vyhotovil stěžovatel písemnost nazvanou Předložení důkazních prostředků. K prokázání správcem požadovaných skutečností stěžovatel doložil (příloha č. 2 k výše uvedené písemnosti) rozhodnutí vedení společnosti stěžovatele z prosince 1998 o uskutečnění oprav vybraného zařízení v letech 2000-2001 a tvorbě rezervy na tyto opravy v letech 1998 a 1999, dále předběžný rozpočet na tvorbu rezervy z 26. 3. 1999 a inventuru vytvořené rezervy k 31. 12. 1999. K tomuto uvedl, že v souladu s plánem oprav byla rezerva čerpána částečně v roce 2000, zbývající část bude dočerpána v roce 2001. Dne 4. 5. 2001 byl sepsán u správce daně protokol o ústním jednání č. j. 11312/01/094930/3092, na základě kterého stěžovatel předložil správci daně dne 9. 5. 2001 další důkazní prostředky – cenové nabídky na provedení oprav. Na základě výsledků daňové kontroly vyhotovil správce daně zprávu o daňové kontrole č. j. 16386/01/094930/3092, kterou projednal se stěžovatelem. Správce daně posoudil důkazní prostředky předložené stěžovatelem a dospěl k závěru, že částku 10 000 000 Kč vykázanou na řádku 160 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 nelze uznat jako náklad na zákonnou tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku, neboť o tvorbě rezervy nebylo v roce 1998 účtováno, rezerva nebyla vytvořena ani inventarizována k 31. 12. 1998 a plán oprav a část rozpočtu nákladů na opravy byly sestaveny až v roce 1999. Základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 proto správce daně snížil o částku 10 000 000 Kč.

Ke zdaňovacímu období roku 1999 pak uvedl, že tvorbu rezervy v roce 1999 (konečný zůstatek rezervy na účtu 451 ve výši 15 300 000 Kč) nelze v tomto roce uznat, neboť není možné tvořit rezervu na opravy majetku pouze jedno zdaňovací období dle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o rezervách. Vzhledem k výše uvedeným zjištěním správce daně zvýšil daňovou ztrátu za zdaňovací období 1999 o částku 10 000 000 Kč. Stěžovatel si při projednání zprávy vyhradil právo doplnit vyjádření ke zprávě o daňové kontrole o stanovisko k uplatněné rezervě. Učinil tak dne 29. 8. 2001, kdy zaslal správci daně

Vyjádření ke zprávě o daňové kontrole spolu se stanoviskem společnosti A., s. r. o. (auditorské společnosti). Správce daně na základě vyjádření ke kontrole vypracoval dne 6. 9. 2001 úřední záznam, ve kterém zaujal stanovisko k jednotlivým stěžovateli tvrzeným skutečnostem.

Dne 10. 9. 2001 pak správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 17176/01/094970/3085, kterým stěžovateli dodatečně zvýšil za zdaňovací období 1999 daňovou ztrátu z příjmů právnických osob o 4 7000 000 Kč na nově stanovenou daňovou ztrátu ve výši 12 207 506 Kč. Stěžovatel napadl předmětný výměr odvoláním. O odvolání rozhodl žalovaný dne 14. 6. 2002 tak, že jej změnil. Stěžovatel brojil proti tomuto rozhodnutí žalobou ke krajskému soudu, který žalobu zamítl kasační stížností napadeným rozsudkem.

Proti rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvod ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť se domnívá, že řízení před správním orgánem bylo stíženo vadami.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené 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, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky daňové uznatelnosti rezerv na opravy hmotného majetku. Jádrem projednávané kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěry žalovaného a soudu ohledně neunesení důkazního břemene ve vztahu k vytvoření výše uvedené rezervy ve zdaňovacím období 1998 a následném vyloučení rezervy v roce 1999.

Podstata sporu v dané věci spočívá v posouzení otázky, zda stěžovatel v roce 1998 vytvořil rezervu na opravu hmotného majetku v intencích tehdy platné právní úpravy a byl tudíž oprávněn adekvátní částku uplatnit v tomto zdaňovacím jako daňově uznatelný výdaj či nikoliv a zda předloženými důkazními prostředky, jimiž vytvoření rezervy prokazoval, unesl ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno.

Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů ve znění platném pro rok 1998 jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10. Oním zvláštním zákonem, který stanoví způsob tvorby rezervy a její výši, je zákon č. 593/1992 Sb.

Dle ustanovení § 3 zákona o rezervách ve znění platném v rozhodném období způsob tvorby rezerv a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelné. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost rezerv a opravných položek. Bližší úpravu rezervy na opravu hmotného majetku obsahuje § 7 výše citovaného zákona.

Dle ustanovení § 7 odst. 1 rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je šest a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří

- a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo právo hospodaření, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písmena b),
- b) jsou nájemci hmotného majetku a k opravám najatého hmotného majetku jsou písemně smluvně zavázáni.

Dle ustanovení § 7 odst. 4 výše rezerv na opravy hmotného majetku se 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 let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu let rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje rok zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu let se nezahrnuje předpokládaný rok zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách; v takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a objemu skutečných výkonů za zdaňovací období.

Podle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o rezervách ve znění platném v rozhodném období nesmí být zákonná rezerva na opravy hmotného majetku tvořena pouze jedno zdaňovací období.

Rezerva na opravy hmotného majetku má fakultativní povahu, tedy je na vůli daňového subjektu, zda rezervu vytvoří či nikoliv. Způsob tvorby rezerv a jejich výše musí být prokazatelné, což platí i pro rezervu na opravu hmotného majetku. Proto je nutné při vzniku každé rezervy pořídit a) dokument zdůvodňující nezbytnost tvorby rezervy, b) způsob výpočtu její výše a c) způsob jejího používání.

Dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejich průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení (§ 31 odst. 1 daňového řádu), přičemž dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daňového řádu). V dokazování jako důkazních prostředků lze užít všech důkazních prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem (§ 31

odst. 4 daňového řádu). Při rozhodování hodnotí pak správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti: přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 daňového řádu).

Z výše uvedených zákonných ustanovení vyplývá, že prokázání nákladů, tedy i prokázání tvorby rezerv na opravu hmotného majetku je ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu povinností stěžovatele, neboť jeho stíhá důkazní břemeno ohledně skutečností uváděných v daňovém přiznání.

Stěžovatel předně nesouhlasí se závěrem soudu o tom, že žalovaný a správce daně prvního stupně měli k dispozici jako jediný důkaz pouze zápis z operativní porady ze dne 8. 12. 1998. Dle stěžovatele byly k dispozici zejména karty rezerv na opravu hmotného majetku, které obsahují veškeré náležitosti předpokládané ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách a tyto stěžejní důkazy o vytvoření rezervy soud zcela pominul, aniž tyto důkazy jakkoli zhodnotil. Stěžovatel má za to, že předloženými důkazy důkazní břemeno unesl. Zdůrazňuje, že mimo výzvy správce daně ze dne 19. 3. 2001 k předložení dalších důkazních prostředků nebyl vyzván. Uvádí, že pokud správce daně měl pochybnosti, bylo na místě stěžovatele vyzvat k prokázání dalších skutečností a k podání vysvětlení dle ustanovení § 43 odst. 1, 2 daňového řádu.

Výše uvedené námitky stěžovatele neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnými.

Ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu zakládá jednak povinnost daňového subjektu k prokazování jím v přiznání, hlášení a vyúčtování uváděných skutečností, jednak povinnost prokazovat skutečnosti, k nimž byl daňový subjekt správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Citované ustanovení nezakládá povinnost správce daně vyzývat daňový subjekt opakovaně.

Dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti.

Jak vyplývá z předloženého spisového materiálu, v projednávané věci zaslal správce daně stěžovateli dne 19. 3. 2001 výzvu dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu k předložení důkazních prostředků ve vztahu k uplatnění rezervy na opravy hmotného investičního majetku dle zákona o rezervách, a to ve výši 10 000 000 Kč, kterou stěžovatel uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 1998, a to s odkazem na ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, neboť tak činil v průběhu probíhající daňové kontroly. Správce daně předmětnou výzvou zákonným a dostatečným způsobem aktivoval důkazní břemeno stěžovatele ve vztahu k doložení a prokázání, že rezerva byla tvořena a čerpána v souladu s jednotlivými ustanoveními zákona o rezervách, především v souladu s ustanovením § 7 citovaného zákona. Výzva byla koncipována tak, že stěžovateli nic nebránilo doložit požadované skutečnosti všemi důkazními prostředky, které měl k dispozici.

Nejvyšší správní soud tak v postupu, kdy správce daně stěžovatele vyzval pouze jednou neshledává pochybení. Jak již bylo uvedeno výše, správci daně daňový řád povinnost

vyzývat daňový subjekt opakovaně neukládá. Výzva ze dne 19. 3. 2001 byla vydána v souladu se zákonem, byla určitá a srozumitelná. Stěžovatel na základě této v souladu se zákonnou povinností dle ustanovení § 31 odst. 9 pak dokládal důkazní prostředky nikoli pouze ve lhůtě stanovené předmětnou výzvou, nýbrž v průběhu celé daňové kontroly. Za této situace, kdy na výzvu stěžovatel reagoval, nebylo povinností správce daně před rozhodnutím opětovně stěžovatele vyzývat k předložení nějakých dalších důkazů. Navíc stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí žádné důkazy, které nemohl v důsledku nedostatku další výzvy správce daně předložit. Je jen třeba zopakovat poukaz na ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu o povinnosti daňového subjektu prokázat svá tvrzení. Na neunesení důkazního břemene stěžovatelem v daném případě neměl postup správce daně vliv.

Pokud se stěžovatel domnívá, že správce daně měl stěžovatele vyzvat k dokazování dle ustanovení § 43 daňového řádu, nelze s ním souhlasit.

Dle § 43 daňového řádu vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Jak již tento soud judikoval ve svém rozhodnutí č. j. 5 Afs 31/2003 - 85 ze dne 8. 10. 2004 „ustanovení § 43 daňového řádu, upravující vytýkací řízení jako součást vyměřovacího řízení, se vztahuje na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě nebyla správcem daně vyměřena daňová povinnost. Smyslem vytýkacího řízení je odstranit pochybnosti, jež nabyly správce daně po podání daňového přiznání a jež brání tomu, aby byla daňovému subjektu vyměřena daň ve správné výši. Výsledkem celého vyměřovacího řízení, v rámci něhož je vytýkací řízení prováděno, je pak správné a úplné stanovení základu daně, stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní - tedy dosažení cíle daňového řízení, vyjádřeného v § 2 odst. 2 zákona o správě daní. Vytýkací řízení jako součást vyměřovacího řízení je proto prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnout poté, co daňový subjekt podá daňové přiznání. Vytýkací řízení předchází v zákonem vymezených případech dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní vyměření daně, nelze jej poté, co správce daně daň již vyměřil zahájit. Přípustnou aplikaci ust. § 43 cit. zákona upravuje výslovně pouze ust. § 50 odst. 4, které stanoví, že je odvolací orgán oprávněn použit i v odvolacím řízení (a to především, je-li uplatňován postup dle odst. 3 cit. ustanovení) přiměřeně ustanovení § 43 daňového řádu“.

Za situace, kdy správce daně prováděl u stěžovatele daňovou kontrolu ve smyslu ust. § 16 daňového řádu až poté, co byla daň stěžovateli vyměřena, postupoval správce daně v souladu se zákonem, pokud stěžovatele vyzval ke splnění jeho povinnosti dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní výzvou, vydanou dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) tohoto zákona, nikoli dle ustanovení § 43 daňového řádu, neboť mu zákon tuto možnost nedává.

Stěžovatel na výzvu správce daně reagoval dne 27. 1. 2001, kdy správci daně doložil rozhodnutí vedení společnosti z prosince 1998 o uskutečnění oprav vybraného zařízení v letech 2000-2001 a tvorbě rezervy na tyto opravy v letech 1998 a 1999, dále předběžný rozpočet na tvorbu rezervy z 26. 3. 1999 a inventuru vytvořené rezervy k 31. 12. 1999. Dne 9. 5. 2001 stěžovatel doložil do spisu nabídku provedení opravy plochých střech od společnosti V., spol. s r. o. ze dne 18. 1. 1995, cenovou nabídku na provedení opravy světlíků ze dne 7. 11. 1996 od výše uvedené firmy, cenovou nabídku na výměnu oken výrobní

haly (datum nečitelné) zpracovanou J. S., Nabídku na svařovací automaty S. P., I.42 ze dne 23. 9. 1999, nabídku na generální opravu frézky F 1250 a soustruhu SV 18 RB/1250 ze dne 6. 12. 1998 od společnosti T., spol. s r.o., zápis o projednání generální opravy zařízení C. 3100 ze dne 12. 2. 1999, návrh na opravu počítačové sítě serveru ze dne 17. 2. 1999, cenovou nabídku opravy podlahy výrobní haly ze dne 20. 12. 1998, žádost o částečné rozpuštění rezervy na opravy v letech 1998-1999 ze dne 12. 12. 1999. Všechny výše uvedené důkazní prostředky správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobil hodnocení v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 a § 31 odst. 4 a dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatňovanou rezervu nelze uznat, neboť o tvorbě rezervy nebylo v roce 1998 účtováno, rezerva nebyla vytvořena ani inventarizována k 31. 12. 1998 a plán oprav a část rozpočtu nákladů na opravy byly sestaveny až v roce 1999. Stěžovatel jím zmiňované karty oprav v průběhu daňové kontroly nepředložil a tyto se v důsledku této skutečnosti nestaly součástí hodnocení provedeného ve zprávě o daňové kontrole. Nelze tedy správci daně účinně vyčítat, že předmětem svého hodnocení neučinil důkazní prostředek, který mu nebyl v rámci daňové kontroly předložen. Karty oprav spolu stěžovatel doložil až k žalobě ke krajskému soudu.

Shodně s názorem žalovaného má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovatel důkazy předloženými v průběhu daňového řízení své důkazní břemeno ohledně vytvoření a inventarizace rezervy na opravu hmotného majetku ve zdaňovacím období 1998 neunesl.

Nejvyšší správní soud stejně tak jako krajský soud je toho názoru, že stěžovatelem předložený zápis z operativní porady ředitele ze dne 9. 12. 1998, jež obsahoval v bodě 2 nových úkolů: „projednat a upřesnit s ved. OT rozsah oprav v horizontu do roku 2000. Dále vyčíslit a vytvořit rezervy na opravy“ osvědčuje pouze úmysl stěžovatele rezervu vytvořit. Z uvedené formulace nevyplývá, že by rezerva ke dni pořízení zápisu již byla vytvořena. Taktéž listiny nazvané Žádost o vytvoření rezervy na opravy pro roky 1998-1999 ze dne 26. 3. 1999, stejně tak „Inventura zákonných rezerv k 31. 12. 1999“ ze dne 31. 12. 1999 nejsou důkazy způsobilými osvědčit vytvoření rezervy v roce 1998 a inventarizaci ke dni 31. 12. 1998. Taktéž stěžovatelem předložené cenové nabídky nebyly vytvořeny v roce 1998, některé byly vypracovány v roce 1999 (Nabídka na svařovací automaty S. P. I. 42 ze dne 23. 9. 1999, návrh na opravu počítačové sítě serveru ze dne 17. 2. 1999). Z těchto dokladů je patrné, že plán oprav a část rozpočtů nákladů na opravy byly sestaveny až v roce 1999. Za situace, kdy stěžovatel neprokázal vytvoření rezervy k 31. 12. 1998, byl správce daně oprávněn vyloučit stěžovatelem uplatněnou rezervu. Závěr správce daně obsažený ve zprávě o daňové kontrole o tom, že stěžovatelem uplatněnou rezervu nelze uznat, neboť o tvorbě rezervy nebylo v roce 1998 účtováno, rezerva nebyla vytvořena ani inventarizována k 31. 12. 1998 a plán oprav a část rozpočtu nákladů na opravy byly sestaveny až v roce 1999, je v souladu se zjištěným stavem. Za situace, kdy stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k vytvoření rezervy ve zdaňovacím období roku 1998, byl správce daně oprávněn neuznat tvorbu rezervy v roce 1999 jako daňový výdaj, a to v souladu s ustanovením § 7 odst. 7 zákona o rezervách, který zakazuje tvořit rezervu pouze jedno zdaňovací období. Ze stejných důvodů žalovaný nevyhověl odvolání stěžovatele. Krajský soud pak v odůvodnění napadeného rozsudku došel k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno pokud jde o tvorbu rezervy v roce 1998 a nebylo tak naplněno ustanovení § 7 odst. 7 zákona o rezervách, dle kterého rezerva na opravy hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období. Zůstala tak prokazatelná tvorba rezervy pouze za jedno zdaňovací období a to v roce 1999. To však přípustné není a proto tvorba rezervy v roce 1999 nemohla být uznána jako daňový výdaj.

S těmito závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Pokud stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně vytvoření rezervy ve zdaňovacím období 1998 a proúčtoval rezervu pouze v jednom zdaňovacím období roku 1999, není možné s ohledem na ustanovení § 7 odst. 7 zákona o rezervách považovat tuto rezervu za daňový výdaj.

Nelze taktéž souhlasit s tvrzením stěžovatele, že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, (zřejmě je stěžovatelem myšleno rozhodnutí o zamítnutí odvolání č. j. 7535/2001/FŘ/120 ze dne 14. 6. 2002, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 17171/01/094970/3085 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1998, o kterém rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem č. j. 29 Ca 299/2002), jsou uvedeny pouze skutečnosti, které se týkají nezaúčtování tvorby rezervy. Na straně č. 8 rozhodnutí č. j. 7535/2001/FŘ/120 žalovaný zrekapituloval průběh dokazování provedený v rámci daňové kontroly a došel k závěru, že stěžovatel předložené důkazy neunesl důkazní břemeno ohledně vytvoření rezervy v roce 1998. Je tedy třeba přisvědčit žalovanému, že z odůvodnění jeho rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný argumentoval vedle konkrétních ustanovení zákona o účetnictví a Postupů účtování pro podnikatele konkrétními ustanoveními zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách a úpravou důkazního břemena v ust. § 31 odst. 9 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když dospěl k závěru, že krajský soud se nesprávného právního posouzení nedopustil a taktéž nebyl naplněn kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť řízení před správcem daně ani žalovaným netrpělo stěžovatelem vytýkanými vadami.

Námítku stěžovatele spočívající v kritice postupu krajského soudu, který neprovedl navrhané důkazy, lze podle obsahu podřadit pod kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel brojí proti postupu soudu, který zamítl návrh na provedení důkazů s tím odůvodněním, že požadavek na provedení generálních oprav podniku v letech 2000 až 2001 - podklad pro poradě vedení dne 8. 12. 1998, ev. karty rezervy na opravu hmotného majetku neprokazují způsob tvorby rezervy, její celkovou výši a rozpočet ve smyslu shora citovaných ustanoveních zákona o rezervách. Dle stěžovatele jím předložené karty rezerv na opravu hmotného majetku obsahují veškeré náležitosti předpokládané ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách a tyto stěžejní důkazy o vytvoření rezervy soud zcela pominul, aniž tyto důkazy jakkoli zhodnotil. Zejména výsledkem svědků bylo možno zjistit, jaké podklady pro rozhodnutí o provedení oprav v podniku v letech 2000 a 2001 na poradě vedení dne 8. 12. 1998 byly předloženy. Tak mohla být prokázána skutečnost, kdy a na základě jakých podkladů, byly vytvořeny jednotlivé karty rezerv na opravu, ačkoliv tyto karty jsou jednoznačným důkazem o tom, že rezervy byly vytvořeny v průběhu prosince roku 1998, tj. po poradě vedení, konané dne 8. 12. 1998. Přesto hodnocení těchto důkazů zcela pominul žalovaný a stejně tak i soud.

Předmětnou námitku posoudil Nejvyšší správní soud dle níže uvedených zákonných ustanovení.

Dle ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Přezkum správního rozhodnutí je ve smyslu výše uvedeného ustanovení kasační kontrolou správního rozhodnutí soudem, a proto je rozhodující objektivně existující skutkový stav v době vydání napadeného rozhodnutí. Soud zkoumá, zda zjištěný skutkový stav skýtá oporu výroku z hlediska požadavků zákona a zda může takto zjištěný stav obstát či zda vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění.

Dle ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné.

Dle ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. může v rámci dokazování soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

Zmíněné ustanovení ponechává na úvaze soudu, zda zopakuje nebo doplní důkazy provedené správním orgánem, přičemž podle ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s. má soud bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli. Toto právo jej však nezavazuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že soud musí rovněž zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu.

Krajský soud v daném případě, jak je patrné z poslední strany odůvodnění rozsudku, zamítl návrh na provedení důkazů proto, že stěžovatel provedení těchto důkazů nenavrhl v průběhu daňového řízení a dále z toho důvodu, že žádný z navržených důkazů (požadavek na provedení generálních oprav podniku v letech 2000 až 2001 - podklad pro poradu vedení dne 8. 12. 1998, ev. karty rezervy na opravu hmotného majetku) dle mínění soudu neprokazuje způsob tvorby rezervy, její celkovou výši a rozpočet ve smyslu shora citovaných ustanoveních zákona o rezervách. Dále konstatoval, že další navrhované důkazy pak jakoukoliv souvislost s rokem 1998 postrádají.

Stěžovatel brojí pouze proti té části výše uvedeného odůvodnění, kdy soud dospěl k závěru, že stěžovatelem navrhované důkazy nejsou způsobitelné osvědčit tvorbu rezervy, její výši ani rozpočet. Stěžovatel je naopak toho názoru, že karty oprav, jejichž obsah zkonstatoval v kasační stížnosti, splňují veškeré náležitosti předpokládané ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách a jsou stěžejními důkazy o vytvoření rezervy. Soud dle stěžovatele pochybil, pokud tyto zcela pominul, aniž je jakkoli zhodnotil.

S názorem stěžovatele se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Z výše uvedených závěrů krajského soudu je zřejmé, že krajský soud odmítl stěžovatelem navržené důkazy provést ze dvou vedle sebe stojících důvodů. Prvním důvodem

je skutečnost, že stěžovatel nenavrhl provedení předmětných důkazů v daňovém řízení. Tomuto závěru krajského soudu nelze ničeho vytknout.

V této souvislosti odkazuje Nejvyšší správní soud na judikát Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 609/2000 ze dne 7. 2. 2003 publikovaný pod SJS 551/2005, dle kterého ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. a konstrukce ustanovení §31 odst. 9 daňového řádu vylučuje, aby soud, který rozhodnutí daňového orgánu toliko přezkoumává, ve správním soudnictví prováděl na návrh žalobce důkazy, které žalobce nenavrhl ani neoznačil v rámci daňového řízení nebo předložil až po jeho skončení, v důsledku čehož bylo vydáno pro něj nepříznivé rozhodnutí. Neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení, dodatečná náprava předkládáním nových důkazů v řízení před soudem není možná.

Shodně se shora citovaným judikátem je Nejvyšší správní soud toho názoru, že výše uvedený dílčí závěr soudu, kterým odůvodnil své zamítavé stanovisko k provedení navrhovaných důkazů, je sám o sobě způsobilý odůvodnit předmětné rozhodnutí soudu.

Návrh na provedení důkazů krajský soud zamítl taktéž proto, že dospěl k závěru, že žádný z navržených důkazů neprokazuje způsob tvorby rezervy, její celkovou výši a rozpočet dle zákona o rezervách.

I s tímto závěrem nelze než souhlasit. Stěžovatelem v žalobě předložené karty oprav, jež byly schváleny dne 26. 3. 1999 ani ostatní doklady datované po 1. 1. 1998 nejsou za situace, kdy stěžovatel rezervu na opravu hmotného majetku v roce 1998 nezaúčtoval, důkazy způsobilými osvědčit vytvoření rezervy v roce 1998. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že účetní doklady věcně se vztahující k roku 1998 a vyhotovené do odevzdání řádné účetní závěrky, jež je uvedeno na výkazech dne 22. 3. 1999, jsou řádnými účetními doklady roku 1998. Obdobně všechny doklady vztahující se věcně k roku 1998 a vyhotovené do data odevzdání přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1998, tj. v případě stěžovatele do 30. 6. 1999 jsou řádnými daňovými doklady roku 1998.

Stěžovatelem zmiňovaný postup by byl akceptovatelný pouze za předpokladu, že by stěžovatel rezervu v roce 1998 zaúčtoval. Tomuto závěru však nesvědčí povinné přílohy stěžovatele k řádnému daňovému přiznání ze dne 30. 6. 1999, ani přílohy k dodatečnému daňovému přiznání, jež stěžovatel podal dne 28. 6. 2000. Z rozvahy a z výkazu zisků a ztrát k 31. 12. 1998 vyplývá, že stěžovatel v rozhodném období zaúčtoval pouze rezervu na kursově ztráty, nikoli rezervu na opravu majetku. Stěžovatel, ačkoliv zastává názor, že rezervu nebylo nutné dle zákona o rezervách ve znění platném v rozhodném období zaúčtovat a tuto nezaúčtoval, se tak domáhá postupu, který umožňuje pouze zákon o účetnictví, který je však možno aplikovat pouze v případě účetních dokladů.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že pokud krajský soud zamítl návrh stěžovatele na provedení důkazních prostředků s odkazem na výše uvedené důvody, své povinnosti stanovené § 52 odst. 1 s. ř. s. dostál a takové rozhodnutí je plně v jeho pravomoci a takovému postupu nelze ničeho vytknout. Soudní řízení tedy nebylo stíženo vadou, kterou má na mysli ust. § 103 odst.1 písm. d) s. ř. s. , a která by mohla mít vliv na zákonnost předmětného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. června 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu