



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele **P. L.**, zastoupeného JUDr. Vladimírem Jírouskem, advokátem se sídlem v Moravské Ostravě, Preslova 9, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2006, č. j. 22 Ca 482/2004 – 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2006, č. j. 22 Ca 482/2004 – 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností stěžovatel napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 6. 10. 2004, č. j. 4473/110/2004 a č. j. 4663/110/2004. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Opavě (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 12. 2003, č. j. 162620/03/384933/6162, a č. j. 205240/03/384933/6162, jimiž bylo v rámci autoremedury částečně vyhověno odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům správce daně ze dne 7. 5. 2003, č. j. 104317/03/384912/4455, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998, a č. j. 104328/03/384912/4455, na daň z příjmů fyzických osob ze zdaňovací období roku 1999. Správce daně odvolání částečně vyhověl a to tak, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 snížil z částky 1 036 868 Kč na částku

ve výši 841 028 Kč a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 z částky ve výši 969 360 Kč na částku ve výši 773 520 Kč.

Krajský soud shledal žalobu stěžovatele proti výše uvedeným rozhodnutím odvolacího orgánu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

Uvedl přitom, že ve smyslu § 2 odst. 1 ve spojení s § 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o rezervách“), je rezerva na opravu hmotného majetku rezervou, která je dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), výdajem k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dle § 3 zákona o rezervách způsob tvorby rezerv a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelné. Dle § 7 odst. 2 zákona o rezervách se za opravy nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Rezerva na opravy hmotného investičního majetku tak musí být vždy zřetelně odlišitelná od případně vytvářené rezervy na zhodnocení příslušného majetku. V posuzovaném případě stěžovatel nevyhověl požadavku správce daně na konfrontaci účtovaných skutečností o vytvářené rezervě se skutečným stavem, když správci daně (a následně ani odvolacímu orgánu) žádným způsobem nedoložil stav objektu H. před vytvářením rezervy, tj. v roce 1998, resp. 1999, a stále odkazoval jedinečně na stavební dokumentaci z roku 1969, ze které však ani nemůže být seznatelné, k jakému opotřebení či poškození majetku došlo v období od roku 1969 do roku 1998. Rezerva jako uplatnitelný výdaj ve smyslu zákona o rezervách totiž může být vytvořena k opravě objektu, kdy opravou je třeba rozumět právě následky opotřebení a poškození a nikoli rozšiřování, přistavování, modernizaci či jiné technické zhodnocování majetku (§ 4 odst. 2 a § 7 odst. 2 zákona o rezervách). Za situace, kdy stěžovatel nijak správci daně neprokázal stav objektu H. v letech 1997 – 1998, proto nebylo možno žádným způsobem posoudit, zda předmětný objekt byl natolik opotřebován nebo poškozen, že zamýšlené práce byly potřebné k odstranění následků takového opotřebení (poškození) či zda motivací k provedení těchto prací bylo něco jiného (ať už je to cokoli). Stěžovatel tedy nepředložil správci daně podklady, na základě kterých by bylo lze jednotlivé druhy prací posoudit, ať už jako opravy či jako technické zhodnocení majetku, a proto nesplnil požadavek průkaznosti tvorby rezervy. Správce daně ani odvolací orgán pak podle krajského soudu nepochybily, pokud napadené částky tvorby rezervy podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů vyloučily z daňově uznatelných výdajů. Tím, kdo neunesl své důkazní břemeno, je totiž stěžovatel, který nesplnil povinnost prokázat skutečnosti, k jejichž důkazu byl v daňovém řízení vyzván v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

K druhému žalobnímu bodu, který se týkal nezohlednění výdajů na opravy domu v D. L., jež s odkazem na § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků uplatnil stěžovatel v průběhu daňové kontroly, krajský soud uvedl následující. Poplatník má právo zvolit si způsob a rozsah uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmu s tím, že zjistí-li, že za určité zdaňovací období uplatnil výdaje v nižší než skutečné výši, může podat podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dodatečné daňové přiznání. Takové skutečnosti totiž mohou být uplatněny jen v dodatečném daňovém přiznání (srov. § 38p zákona o daních z příjmů) a pokud zákon o správě daní a poplatků v § 41 odst. 2 vylučuje podání dodatečného daňového přiznání po zahájení daňové kontroly, je tato možnost v průběhu daňové kontroly vyloučena zákonem vůbec a účinkům citovaného ustanovení se pak nelze vyhnout podáním, které není dodatečným daňovým přiznáním, neboť k takovému podání nelze již v daňovém

přiznání nedeklarované výdaje zohlednit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2004, č. j. 4 Afs 1/2003 – 43, publikovaný pod č. 645/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Stěžovatel označil jako důvody své kasační stížnosti skutečnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. s tím, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se aplikace ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 31 odst. 8 a 9 cit. zákona. Skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, je v rozporu se spisem a při jejím zjišťování byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadená rozhodnutí zrušit. Konečně stěžovatel namítá i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, a to pro nedostatek důvodů či nesrozumitelnost.

Dle stěžovatele je zřejmé, že zkoumaný stav předmětné nemovitosti (objektu H.) byl dostatečně prokázán, a to jak listinou v podobě Souhrnného rozpočtu na opravu prodejny, vypracovaného společností I. s. a p. s. r. o., tak i svědeckou výpovědí Ing. K. Přesto správce daně vyzval stěžovatele k předložení dalších důkazů a na základě této výzvy stěžovatel doložil technickou zprávu prodejny, projekt plánovaných oprav v prodejně, včetně nákresů a tzv. krycí listy technické dokumentace z roku 1969. Dále byly předloženy studie oprav elektroinstalace, ústředního vytápění a zdravotnický obsahující technickou zprávu, ve které byl zakreslen původní stav předmětné nemovitosti. Dle názoru stěžovatele vyplývá ze všech výše uvedených důkazů zkoumaný stav předmětné nemovitosti v letech 1997 až 1998, resp. 1998 až 1999 jak jednotlivě, tak i v jejich souhrnu, a pokud správce daně a jeho nadřízený orgán dospěly k jinému závěru, nemají jejich rozhodnutí oporu ve spise [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. V návaznosti na tyto skutečnosti stěžovatel současně uvedl, že rozsah důkazů, které je povinen doložit k prokázání svých tvrzení v rámci daňového řízení, je limitován, a to tak, že musí jít o důkazy, které daňové subjekty při své činnosti s přihlédnutím k běžné opatrnosti zajišťují. V daném případě přitom stěžovatel správci daně předložil prakticky veškeré důkazy, které na něm bylo možné spravedlivě požadovat, přičemž souhrnný rozpočet, který byl původním podkladem pro vytvoření rezerv na opravu, byl vytvořen speciálně k tomuto účelu společností s dlouholetou praxí na základě detailního zkoumání předmětné nemovitosti.

Současně stěžovatel poznamenal, že správce daně provedl důkaz šetření na místě samém, za kterého musel alespoň částečně vyplývat stav předmětné nemovitosti, a tento důkaz neuvedl v jeho prospěch, ani k němu celkově nepřihlédl, čímž porušil ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, tj. ustanovení o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Stěžovatel dále vyjádřil pochybnosti o tom, zda na něm vůbec spočívalo důkazní břemeno v této věci s tím, že nepostačí k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, pouhé popření skutečností tvrzených daňovým subjektem, aniž by správce daně provedl další dokazování (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2004, č. j. 30 Ca 101/2001 – 63, publikovaný pod č. 257/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Stěžovatel má tedy za to, že ačkoliv se sám aktivně podílel na dokazování, spočívala důkazní povinnost primárně na správci daně, který sám měl prokazovat stav předmětné nemovitosti v letech 1997 až 1999 a pokud krajský soud založil své rozhodnutí na opačném názoru, spočívá jeho rozhodnutí na nesprávném právním posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Tento závěr podle stěžovatele podporuje rovněž výklad § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť pokud měl správce daně pochybnosti o výše uvedeném souhrnném

rozpočtu, který tvoří součást účetnictví stěžovatele, byl povinen existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tohoto prokázat sám právě ve smyslu citovaného zákona o správě daní a poplatků.

V této souvislosti stěžovatel navíc konstatuje, že pokud daňový subjekt neunese své důkazní břemeno, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází (viz rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem ze dne 7. 2. 2003, č. j. 15 Ca 609/2000 – 17, publikovaný pod č. 551/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Jestliže krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel nedoložil stav předmětné nemovitosti, nebylo tedy možné z jeho tvrzení vůbec vycházet. Tomuto posouzení však zcela odporují shora citovaná rozhodnutí správce daně učiněná v rámci tzv. autoremedury, která naopak tvrzení stěžovatele považují částečně za prokázaná a také z nich vycházejí. Ve věci tedy podle názoru stěžovatele existuje rozpor v odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, který ho činí nepřezkoumatelným [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Závěrem stěžovatel opět namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí v důsledku nesprávného právního posouzení ze strany krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], které spatřuje v jeho argumentaci ohledně nemožnosti uplatnění výdajů na opravy domu v D. L. V této souvislosti přitom poukázal na aktuální judikaturu, podle které je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o zohlednění dodatečně zjištěných nákladů i v průběhu daňové kontroly v souladu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, a to právě z toho důvodu, že v průběhu daňové kontroly nemá možnost podání dodatečného daňového přiznání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, č. j. 7 Afs 165/2004 – 103, www.nssoud.cz).

Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací orgán, jakožto účastník řízení, se k předložené kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je z části důvodná.

Stěžovatel uvedl důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze podat kasační stížnost pro 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; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze podat kasační stížnost z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající

v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud primárně zabýval kasačním důvodem vymezeným v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť nepřezkoumatelnost je vadou natolik závažnou, že se jí soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Má-li jakékoli rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí: 1) srozumitelné a 2) opřené o dostatek důvodů. V čem lze spatřovat tyto jednotlivé atributy testu přezkoumatelnosti však s. ř. s. nestanoví, a proto je třeba vycházet z toho, co vytvořila dosavadní správní judikatura.

Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Azs 47/2003 – 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat rovněž takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Ve světle této judikatury je zřejmé, že žádná ze shora takto specifikovaných skutečností způsobujících nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost v souzené věci nenastala, když napadený rozsudek krajského soudu netrpí absencí základních zákonných náležitostí, z nichž je patrné, co je výrok a co odůvodnění, kdo byli účastníci řízení, jak bylo rozhodnuto, kdo byl rozhodnutím zavázán atd. Stejně tak je tomu i v případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť v daném případě je rozsudek krajského soudu opřené o skutkové okolnosti zjištěné během řízení, jakož i o argumentaci, z níž je patrné, proč nepřisvědčil

námítkám žalobce – stěžovatele – a jeho žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud proto námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu nepřisvědčil.

Na tomto závěru nic nemění ani námitky stěžovatele vycházející ze shora citovaného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, publikovaného pod č. 551/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz, dle kterých nemohl krajský soud dospět k závěru o neunesení důkazního břemene, neboť správce daně v rámci autoremedury uznal tvrzení stěžovatele za částečně prokázaná. Unese-li daňový subjekt důkazní břemeno jen zčásti, pak je dle názoru Nejvyššího správního soudu nutno tyto skutečnosti bezpochyby zohlednit s tím, že ze zbývajících toliko tvrzených (nikoli prokázaných) skutečností se již nevychází. Takto je třeba interpretovat rovněž vyjádření krajského soudu v odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že opačný závěr, který se snaží postulovat stěžovatel, by vylučoval jakékoli partikulární zkoumání poplatníkem tvrzených skutečností a v konečném důsledku by – argumentum ad absurdum – znamenal, že důkazní břemeno lze v daňovém řízení unést buď zcela a v plném rozsahu nebo vůbec, což nelze akceptovat, a to především s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů. Podle této základní zásady daňového řízení totiž správce daně při rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; při tom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků).

Obdobně nemůže obstát ani kasační námitka dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Převážná většina aktivit, které jsou vykonávány za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů fyzických osob při podnikatelské či jiné samostatné výdělečné činnosti, je spojena s určitým hmotným majetkem, přičemž zákon o daních z příjmů upravuje řadu případů, kdy částky vynakládané v souvislosti s hmotným majetkem lze uplatnit pro účely zjištění základu daně z příjmů jako daňové výdaje (náklady) a stanoví rovněž podmínky jejich uplatnění. K významným výdajům (nákladům), které lze daňově uplatnit, náleží i rezervy na opravu hmotného majetku, jejichž způsob tvorby a výši stanoví zvláštní zákon [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů]. Tímto zvláštním zákonem je zákon o rezervách, přičemž z ustanovení § 3 tohoto zákona vyplývá, že způsob tvorby rezerv a jejich výše musí být prokazatelné, což platí i pro rezervu na opravu hmotného majetku. Bližší úpravu rezervy na opravu hmotného majetku obsahuje § 7 zákona o rezervách, který v odst. 2 stanoví, že za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Tím je zákon o daních z příjmů, jenž v § 33 odst. 1 stanoví, že pro účely tohoto zákona se technickým zhodnocením rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů.

Při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je proto nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání. Daňový subjekt přitom prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu je správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). S ohledem na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách je tedy povinen rovněž prokazovat, že předpokládané práce nemají charakter technického zhodnocení, ale že se prokazatelně jedná o opravy, což je základní předpoklad či podmínka (*condicio sine qua non*) pro tvorbu rezervy na opravu hmotného

majetku. V předmětném daňovém řízení však tato podmínka naplněna nebyla, neboť stěžovatel před zahájením tvorby rezervy nedisponoval takovými podklady, na základě kterých by bylo možno jednoznačně určit jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravy nebo jako technické zhodnocení majetku.

Z předloženého správního spisu vyplývá, že rezervu na opravu hmotného majetku (maloobchodní prodejny potravin v O., na ulici H.) stěžovatel tvořil na základě souhrnného rozpočtu v celkové výši 7 221 253 Kč (na každé období roku 1998, 1999 a 2000 ve výši 2 407 084 Kč), který však rozhodně nebyl dokladem splňujícím shora specifikované požadavky na dokument, jenž je třeba pořídit při tvorbě každé rezervy, a to zejména v důsledku absence dokladu o skutečném stavu předmětné nemovitosti, jenž by odůvodňoval nezbytnost vytvoření rezervy, jakož i nerozlišení jednotlivých položek souhrnného rozpočtu na opravy a na technické zhodnocení; souhrnný rozpočet vycházel z toho, že jde o jedinou stavební akci, rozčleněnou podle obecných názvů stavebních činností, bez bližšího rozdělení na opravy a na rekonstrukci, případně na práce na konkrétních částech budovy a okolí. Lze tedy konstatovat, že byť se v daném případě jedná o relativně starý objekt z roku 1969, u kterého bylo možné odůvodněně předpokládat potřebu opravy, již při samotné tvorbě rezervy nebyl splněn požadavek její průkaznosti. Ostatně tento závěr potvrzuje i vyjádření stěžovatele ze dne 20. 2. 2003, v němž připustil, že u některých položek souhrnného rozpočtu se skutečně nejedná o opravy, ale o rekonstrukce (díl 62 - zateplení vnější fasády, díl 769 - zhotovení 2 ks rolet k plastovým oknům, díl M 21 - elektroinstalace slaboproudu a díl M 24 - montáže vzduchotechnických zařízení).

V rámci daňové kontroly se stěžovatel snažil opodstatněnost tvorby rezervy prokázat, což se mu z části podařilo, když správce daně v rámci autoremedury posoudil jeho způsob tvorby rezervy tak, že rezerva na opravu hmotného majetku je daňově uznatelným výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši 489 643 Kč pro zdaňovací období roku 1998 i roku 1999. Ve zbytku však stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Jeho důkazní situace byla sice ztížena v důsledku prodeje dané nemovitosti v roce 2000 a následných stavebních změn provedených novým vlastníkem objektu, avšak tuto skutečnost nelze přičítat správci daně. Pro jeho postup bylo podstatné to, co k oprávněnosti tvorby rezervy předložil stěžovatel, který vedle výše zmíněného souhrnného rozpočtu doložil ještě: 1) „Studii oprav objektu prodejny na H. ul. v O.“ zpracovanou společností O. p. s. r. o. v únoru 2003, jejíž součástí byla technická zpráva - popis stávajícího stavu dotčené budovy a hlavních důvodů její opravy, dále popis bouracích prací a provedení nových konstrukcí, doložený projektem plánovaných oprav, tj. jednotlivými technickými nákresey řezů a půdorysů této budovy; 2) krycí listy z původní projektové dokumentace; 3) studie oprav elektroinstalace, ústředního vytápění a zdravotnické zachycující původní stav. Z těchto podkladů však nebylo možné v plné míře věrohodně zjistit, v jakém rozsahu byla zamýšlena rekonstrukce prodejny a v jakém její oprava, přestože se o to správce daně snažil, o čemž ostatně svědčí i jeho postup v rámci autoremedury. Žádný z doložených dokumentů plně nereflexuje autentický stav nemovitosti v době vytvoření rezervy, což za situace, kdy byl souhrnný rozpočet, jakožto výchozí podklad pro oprávněnost tvorby rezervy a její výši, koncipován shora uvedeným způsobem, odůvodňuje závěry správce daně i odvolacího orgánu, které v tomto ohledu odpovídají tomu, co je doloženo ve spisovém materiálu.

Co se týče námitky stěžovatele vycházející z toho, že rozsah důkazů, které je povinen doložit k prokázání svých tvrzení v rámci daňového řízení, je limitován, a to tak, že musí jít o důkazy, které daňové subjekty při své činnosti s přihlédnutím k běžné opatrnosti zajišťují, lze s ní v obecné rovině jistě souhlasit. V daném případě však stěžovatel důkazní břemeno,

které jej stíhalo, neunesl nikoli v důsledku toho, že by po něm byly požadovány nadstandardní důkazy vymykající se okruhu těch, které si daňové subjekty pro případ potřeby zajišťují. Naopak stěžovatel nebyl schopen dostát své důkazní povinnosti právě proto, že již při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku nepostupoval v intencích platné právní úpravy a zanedbal či podcenil potřebu věrohodně prokázat oprávněnost tvorby rezervy, včetně její výše, a posléze v rámci daňové kontroly již nebyl schopen tento nedostatek zhojit.

K námitce, že správce daně provedl důkaz šetřením na místě samém, který neuvedl ve prospěch stěžovatele, ani k němu celkově nepřihlédl, pouze jej využil k vyvrácení důkazu předloženého stěžovatelem, čímž porušil ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, zdejší soud uvádí, že tato byla uplatněna poté, kdy byl vydán napadený rozsudek krajského soudu, a proto tvoří nepřípustné nóvum ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s., ke kterému se nepřihlíží.

Dále stěžovatel uplatnil kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. s tím, že ačkoliv se sám aktivně podílel na dokazování, spočívala důkazní povinnost primárně na správci daně, který sám měl prokazovat stav předmětné nemovitosti v letech 1997 až 1999 a pokud krajský soud založil své rozhodnutí na opačném názoru, spočívá jeho rozhodnutí na nesprávném právním posouzení věci. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že ve světle shora uvedené argumentace vztahující se ke kasačním námitkám podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. ji považuje za nepřipadnou a vyvrácenou, neboť jak již bylo konstatováno, způsob tvorby rezerv a jejich výše musí být prokazatelná, což dokládá daňový subjekt, kterého v tomto ohledu stíhá důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Důkazní povinnost proto v daném případě primárně stíhala stěžovatele, nikoli správce daně.

Pokud jde o rozsudek Krajského soudu v Brně, publikovaný pod č. 257/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz, kterým stěžovatel argumentuje ve prospěch svého závěru, že důkazní povinnost spočívala na správci daně, konstatuje Nejvyšší správní soud, že tento rozsudek na daný případ nedopadá, neboť jeho ratio decidendi je odlišné od souzené věci. Vychází totiž z toho, že pokud správce daně aplikuje § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, stíhá jej důkazní břemeno a je na něm, aby své závěry o skutečném úmyslu jednajících stran či skutečném obsahu právního úkonu opřel o dostatečně právně významná skutková zjištění.

Vedle toho, zda stěžovatel v letech 1998 a 1999 vytvořil rezervu na opravu prodejny v O. v intencích tehdy platné právní úpravy a byl tudíž oprávněn adekvátní částky uplatnit v těchto zdaňovacích obdobích jako daňově uznatelné výdaje či nikoliv, se krajský soud v napadeném rozsudku zabýval rovněž otázkou zohlednění výdajů na opravy domu v D. L., které s odkazem na § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků uplatnil stěžovatel v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období roku 1998.

V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, č. j. 7 Afs 165/2004 – 103, www.nssoud.cz, a opět namítl nezákonnost napadeného rozsudku v důsledku nesprávného právního posouzení ze strany krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], kterou spatřuje v jeho argumentaci ohledně nemožnosti uplatnění výdajů na opravy domu v D. L. v průběhu daňové kontroly. Tuto námitku na rozdíl od všech předchozích námitek shledal kasační soud jako důvodnou.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 1998 provedl správce daně kontrolu nákladů na rekonstrukci

rodinného domku v D. L., jež si stěžovatel uplatnil formou odpisů do výdajů z pronájmu. Podáním ze dne 20. 2. 2002 požádal stěžovatel správce daně, aby v souladu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků byla při stanovení daňového základu zohledněna částka 1 709 651 Kč jako výdaj ovlivňující základ daně, neboť v rozpočtu na rekonstrukci dané nemovitosti (ve výši cca 4 800 000 Kč) byly zahrnuty i položky mající jednoznačný charakter oprav, což doložil podrobným položkovým rozpočtem. Správce daně se však danou otázkou ve zprávě o daňové kontrole nezabýval a teprve v rozhodnutí ze dne 10. 12. 2003, č. j. 162620/03/384933/6162, o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 1998, kterému částečně vyhověl, se s požadavkem stěžovatele na zohlednění oprav ve výši 1 709 651 Kč na domku v D. L. vypořádal; zdůraznil přitom, že stěžovatel na základě vlastního rozhodnutí danou částku jako výdaj v řádném daňovém přiznání neuplatnil, a proto jeho požadavek považuje za neoprávněný. Na základě odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně vydanému v částečné autoremeduře se uplatněnými výdaji zabýval rovněž odvolací orgán, který ve svém rozhodnutí ze dne 6. 10. 2004, č. j. 4473/110/2004, dospěl k závěru, že vynaložení těchto výdajů stěžovatel neprokázal, když nepředložil rozhodující důkazy, přestože mu byla tato možnost správcem daně dána.

Krajský soud k tomu v napadeném rozsudku uvedl, že pokud poplatník zjistí, že za určité zdaňovací období uplatnil výdaje nižší než ve skutečné výši, může podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků podat dodatečné daňové přiznání (srov. § 38p zákona o daních z příjmů); pokud však byla zahájena daňová kontrola, která podle § 41 odst. 2 citovaného zákona vylučuje podání dodatečného daňového přiznání, je tato možnost vyloučena a stěžovatelem uplatňované výdaje nelze zohlednit. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2004, č. j. 4 Afs 1/2003 – 43, publikovaný pod č. 645/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

Výše uvedené hodnocení krajského soudu Nejvyšší správní soud nesdílí. S krajským soudem lze jistě souhlasit v tom, že zjistí-li poplatník, že za určité zdaňovací období uplatnil výdaje v nižší než skutečné výši, je oprávněn podat podle ustanovení § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dodatečné daňové přiznání. Nelze však již souhlasit s obecným závěrem, že stěžovatelem uplatňované výdaje nelze zohlednit, pokud již byla zahájena daňová kontrola, a to proto, že podle § 41 odst. 2 citovaného zákona je podání dodatečného daňového přiznání vyloučeno. Předně je třeba uvést, že jakkoliv zákon vylučuje v průběhu daňové kontroly předložení dodatečného daňového přiznání, neznamená to obecný zákaz přihlídnout k okolnostem rozhodným pro stanovení daně, tj. i k existenci daňově uznatelných výdajů, byť uplatněných v rámci ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti je vhodné připomenout, že zákon dokonce správcem daně v ustanovení § 41 odst. 1 přikazuje zabývat se v rámci vyměření daně také údaji předloženými na základě neplatně podaného dodatečného daňového přiznání, bude-li toto podání předloženo ještě před stanovením daně či daňové ztráty. O to absurdnější by pak byla úvaha, že pokud tak daňový subjekt učiní v rámci ustanovení § 16 odst. 8 cit. zákona, je možnost zohlednění jakýchkoliv takto uplatněných výdajů zákonem vyloučena.

Úkony správce daně při provádění daňové kontroly a práva i povinnosti kontrolovaných daňových subjektů jsou upraveny v ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků. Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo proěřuje daňový základ či jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu, kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona, což je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, při dodržení všech zásad daňového řízení. V souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona o správě daní

a poplatků přihlédne správce daně při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Předmětem sporu je tedy otázka, zda takovou okolností, ke které je správce daně povinen přihlédnout, je i existence výdaje daňově uznatelného dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Dle odst. 2 písm. i) cit. ustanovení jsou za daňově uznatelné výdaje ve shora uvedeném smyslu považovány také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon o rezervách. Výše citovaná ustanovení neváží uplatnění těchto výdajů pouze na institut daňového či dodatečného daňového přiznání (jakkoliv se bude jednat o nejčastější formu uplatnění těchto výdajů) a žádným způsobem tak neomezují možnost zohlednění předmětných výdajů v rámci ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

V možnosti posouzení a případného zohlednění posuzovaných výdajů nebránila ani aplikace ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, na kterou odkázal krajský soud. Citované ustanovení hmotně právního předpisu umožňovalo poplatníkům podat dodatečné daňové přiznání za podmínek zde stanovených. Z jeho tehdy platného znění však nelze vyvozovat překážku správce daně přihlížet k okolnostem stejného obsahu, které zjistí v rámci daňové kontroly. Omezení se týkala pouze odčitatelných položek uvedených v ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 8 a § 20 odst. 7 a 8 cit. zákona, pro které platilo, že v dodatečném daňovém přiznání nelze uplatnit vyšší částky těchto odčitatelných položek, než jaké byly uplatněny v daňovém přiznání podaném daňovým subjektem v zákonem stanoveném termínu, s výjimkou částek odčitatelných položek a položek snižujících základ daně vztahujících se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému daňovým subjektem. Omezení se tedy týkalo výslovně zde uvedených položek, mezi které patří např. daňová ztráta, výdaje (náklady) vynaložené podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 cit. zákona na výuku žáků ve studijních a učebních oborech středních odborných učilišť, výdaje na výzkum a vývoj, výdaje na vypořádání majetkového podílu podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, jakož i hodnoty darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to pro účely zákonem v ustanovení § 20 odst. 8 výslovně stanovené. Pro úplnost je třeba dodat, že jakékoliv omezení pro dodatečné uplatnění posuzovaných nákladů v rámci ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků nevyplyvá ani ze znění ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů účinném v době, kdy probíhala daňová kontrola.

Pokud jde o judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou odkazuje krajský soud i stěžovatel, tak ta na danou věc nedopadá, neboť se týká oprávnění daňového subjektu dodatečně v průběhu daňové kontroly uplatnit v rámci § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků daňovou ztrátu.

Daňová ztráta, vzniklá poplatníkovi za předchozí zdaňovací období, je právě jednou ze shora uvedených odčitatelných položek od základu daně, zakotvených v ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů. Pojem "daňová ztráta" vymezuje ustanovení § 38n cit. zákona. O daňovou ztrátu jde tehdy, pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 zákona o daních z příjmů převyšují příjmy upravené podle téhož ustanovení zákona o daních z příjmů, rozdíl

je daňovou ztrátou. Právo daňového subjektu dané § 34 odst. 1 cit. zákona, tj. odečíst vyměřenou daňovou ztrátu či její část od základu daně v následujících pěti zdaňovacích obdobích (dle dřívější právní úpravy v sedmi zdaňovacích obdobích), je nutno chápat jako výhodu daňových subjektů, která je ovšem omezena zákonem stanovenými podmínkami, vymezenými právě v ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů. Ke stěžovatelské argumentaci opírající se o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, č. j. 7 Afs 165/2004 – 103, uvádí kasační soud, že právní názor v rozhodnutí uvedený byl v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. překonán usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 – 106, publikovaným pod č. 1264/2007 Sb. NSS, dle kterého zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků přihlížet, není právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období.

V souzené věci se však nejedná o daňovou ztrátu, ale o daňově uznatelné náklady, jejichž dodatečné uplatnění zákon neváže striktně pouze na institut dodatečného daňového přiznání, a proto obdobné omezení (§ 38p zákona o daních z příjmů) pro jejich uplatnění v rámci ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků z platné právní úpravy dovodit nelze. V této souvislosti je nutné upozornit na základní ustanovení čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky (ústavního zákona č. 1/1993 Sb.), které obecně zakládá pravidlo možnosti činit vše, co není zákonem zakázáno.

Za situace, kdy stěžovatel neměl po zahájení daňové kontroly správcem daně možnost platně podat dodatečné daňové přiznání (§ 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), v němž by uplatnil vyšší výdaje v souvislosti s opravou domu, tak bylo zcela v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 cit. zákona, jakož i se zásadou vzájemné součinnosti správce daně a daňových subjektů (§ 2 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků), že se odvolací orgán uplatněním výdajů na opravu domu v D. L. ve výši 1 709 651 Kč zabýval, byť nakonec dospěl k závěru, že vynaložení předmětné částky nebylo stěžovatelem prokázáno. Správce daně je totiž při daňové kontrole povinen zohlednit všechny okolnosti, které byly při daňové kontrole zjištěny, a to nejen ty mající za následek zvýšení daňové povinnosti, ale také ty, které daňovou povinnost ve svém důsledku snižují. Je přitom nerozhodné, zda jsou tyto okolnosti zjištěny z podání, která vůči správci daně učiní daňový subjekt, rozhodné je pouze to, zda se v průběhu daňového řízení ukáží jako pravdivé a zda jejich zohlednění dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků není na jiném místě zákonem vyloučeno. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje a připomíná, že jako zásadní se rovněž jeví časové určení, kdy daňový subjekt, v souladu se zásadou součinnosti a spolupráce se správcem daně, na předmětné skutečnosti správce daně upozornil. Pokud by k tomu došlo až po projednání zprávy o daňové kontrole, tj. po ukončení vlastní daňové kontroly, nemohl by se již daňový subjekt dovolávat ustanovení § 16 odst. 8 cit. zákona.

Výdaje na opravy domu v D. L. tedy mohl stěžovatel v průběhu daňové kontroly jako okolnosti mající vliv na konečnou výši daňové povinnosti uplatnit a správce daně se jimi byl povinen zabývat, což koneckonců v souzené věci učinil odvolací orgán, byť k těmto výdajům z důvodů neunesení důkazního břemena nakonec nepřihlédl. Tento postup má oporu v ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a není v rozporu s žádným ustanovením zákona o správě daní a poplatků, jakož ani s ustanovením § 38p zákona o daních

z příjmů, neboť dodatečné uplatnění těchto konkrétních výdajů není vázáno výlučně na institut dodatečného daňového přiznání.

S ohledem na výše uvedené posoudil krajský soud otázku aplikace ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků nesprávně. V souzené věci bylo plně na místě, aby krajský soud přezkoumal postup správce daně, resp. odvolacího orgánu v tom smyslu, zda nezohlednění oprav ve výši 1 709 651 Kč tak, jak je v průběhu daňové kontroly uplatňoval stěžovatel, bylo opodstatněné, tj. zda daňový subjekt vynaložení těchto výdajů skutečně neprokázal.

Nejvyšší správní soud proto v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven výše v odůvodnění tohoto rozhodnutí.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. listopadu 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu