



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **CENTROFLOR, s. r. o.**, se sídlem Šluknovská 402, Velký Šenov, zastoupeného JUDr. Pavlem Pfajfrem, advokátem se sídlem Prouskova 1724, Turnov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2008, č. j. 15 Ca 1/2007 – 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2008, č. j. 15 Ca 1/2007 - 44, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Předmět řízení

(1) Žalobce (dále „stěžovatel“) brojí včas podanou kasační stížností proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2006, č. j. 17883/06-1200. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Rumburku ze dne 20. 4. 2006, č. j. 40669/06/179922/1128, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 1 176 000 Kč. Tento dodatečný platební výměr byl vydán na základě zjištění uvedených ve zprávě o výsledku daňové kontroly z důvodu, že stěžovatel správci daně neprokázal, že tvorba zákonné rezervy na opravy hmotného majetku byla v předmětném zdaňovacím období daňově uznatelným nákladem podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění.

Obsah kasační stížnosti

(2) Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

(3) Stěžovatel nejprve poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 7. 2005, sp. zn. 15 Ca 24/2004, kterým bylo pro vady řízení zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2003, č. j. 8914/120/03, a dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Rumburku ze dne 17. 2. 2003, č. j. 12724/03/179972/1128. Tímto rozsudkem krajského soudu bylo zároveň správci daně uloženo, aby v dalším řízení se stěžovatelem řádným způsobem projednal zprávu o daňové kontrole. Stěžovatel má za to, že uvedený rozsudek vrátil celé daňové řízení do probíhající daňové kontroly, která měla být ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole. V průběhu odvolacího řízení předložil stěžovatel další důkazní prostředek (znalecký posudek č. 204/03/Ú o posouzení zaúčtování tvorby a zrušení rezervy obchodní společnosti CENTROFLOR, s. r. o. v letech 1999 a 2000, zpracovaný Ing. J. D.) a předložil další argumenty; Finanční úřad v Rumburku však v dalším řízení předestřel toliko původní zprávu o daňové kontrole a další soubor protokolů z ústního jednání jako údajně novou zprávu o daňové kontrole, skládající se z více samostatných listin.

(4) S ohledem na původně podanou žalobu a rozsudek krajského soudu z roku 2005 stěžovatel dovozuje, že správce daně s ním měl v dalším řízení projednat právě zprávu o daňové kontrole daně z příjmů za rok 1999, nicméně správce daně v tomto řízení se stěžovatelem neoprávněně projednával i skutečnosti, které se týkaly daně z příjmů právnických osob za rok 2000. Daňové řízení týkající se daně z příjmů právnických osob za rok 2000 přitom již bylo pravomocně ukončeno, a to na základě zamítavého rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2003, č. j. 8913/120/03. Správce daně se kontrolou daně z příjmů za rok 2000 přestal bez vysvětlení zabývat až po jednání dne 18. 4. 2006; do té doby (i přes upozorňování stěžovatele) správce daně tvrdil, že kontrolu daně z příjmů za rok 1999 i za rok 2000 provádí oprávněně.

(5) Stěžovatel namítá, že z textu zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 2. 2003 není zřejmé, jak správce daně v rámci důkazního řízení osvědčil stěžovatelem předložené důkazní prostředky. Správce daně se s argumenty stěžovatele pokusil vypořádat při jednání ve dnech 29. 8. 2005, 18. 11. 2005, 1. 3. 2006 a 18. 4. 2006, nicméně zjištění a tvrzení správce daně nejsou uvedena v konečné zprávě o daňové kontrole, nýbrž jsou toliko uvedena v protokolech z jednání z uvedených dnů. Stěžovatel se domnívá, že s ohledem na ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), je jediným zákonným výsledkem daňové kontroly zpráva o daňové kontrole. K následnému vystavení dodatečných platebních výměrů může dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly, a toliko v případě, že výsledek zjištění daňové kontroly je popsán právě v této zprávě; neúplnosti a nesprávnosti této zprávy přitom nelze napravit protokoly o ústním jednání.

(6) Stěžovatel dále tvrdí, že nemá k dispozici zprávu o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob č. 1020000122, č. j. 0200052271/179930/6525, neboť ji nepřevzal. Správce daně následně po jednání dne 18. 4. 2006 nepostupoval v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu, neboť po posouzení důvodnosti odepření podpisu nebyla tato zpráva stěžovateli odeslána v poštovní zásilce doručenkou.

(7) K problému uplatnění rezerv na opravy hmotného majetku do výdajů (nákladů) podle § 24 daňového řádu vychází argumentace stěžovatele z nutnosti rozdělení zákonné úpravy na dvě samostatné oblasti: oblast účetní, upravenou zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění, a opatřením Ministerstva financí, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtujících

v soustavě jednoduchého účetnictví č. 281/71 702/95, a oblast daňovou, upravenou zákonem o daních z příjmů a zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“).

(8) V rámci oblasti účetní stěžovatel tvrdí, že součástí účetnictví v roce 1999 nejsou pouhé účetní doklady, ale i související karty rezerv na oprav hmotného majetku pro rok 1999 a inventarizační zápisy rezerv na opravy hmotného majetku ke dni 31. 12. 1999. Stěžovatel již ve své odpovědi na výzvu ze dne 17. 12. 2002 popsal účetní postup v účetnictví v roce 1999 v souvislosti se „spornými“ rezervami na opravy hmotného majetku, přičemž z účetního hlediska stěžovatel klasifikoval tvorbu a zrušení rezerv zákonným způsobem. Správnost argumentace stěžovatele dokládá již zmíněný znalecký posudek č. 204/03/Ú, který zpracoval Ing. J. D. Správce daně podmiňuje oprávněnost tvorby rezerv na opravy hmotného majetku jejich zaúčtováním, nicméně tato povinnost je v zákoně o rezervách uvedena až od 1. 1. 2004 (§ 3 odst. 3).

(9) Finanční úřad v Rumburku, žalovaný i krajský soud se shodli, že stěžovatel ve svém účetnictví porušil zákaz kompenzace, když o rozdíl účtoval na výnosovém účtu, což mělo být důkazem toho, že tvorba rezervy nebyla provedena. Stěžovatel vykládá kompenzaci jako účetní operaci, kdy účetní jednotka provede zápočet (kompenzaci) mezi výnosy (rozpuštění rezerv) a náklady (tvorba rezerv) ještě před jejich samotným zaúčtováním na příslušné výnosové a nákladové účty, a o příslušném rozdílu účtuje buď na nákladový účet (převažuje tvorba) nebo výnosový účet (převažuje čerpání). Správce daně opakovaně potvrdil existenci kompenzace, čímž zároveň potvrdil i existenci tvorby a čerpání rezerv. Nicméně tento důkazní prostředek o samostatné tvorbě rezervy a samostatném zrušení rezervy neosvědčil; stejný postup uplatnil správce daně i v případě důkazního prostředku o inventarizaci rezerv k 31. 12. 2000.

Stěžovatel nepopírá, že porušil pravidlo zákazu kompenzace v účetních předpisech. Domnívá se však, že z tohoto účetního postupu nelze dovodit porušení právních předpisů daňových ve věci tvorby nebo čerpání rezerv.

(10) V rámci oblasti daňové stěžovatel odkazuje na ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, podle něhož jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů rezervy, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon, kterým je zákon o rezervách. Stěžovatel uvádí, že splňuje zákonné podmínky pro vytváření rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách), včetně podmínek uvedených v § 7 odst. 4 a 6: *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* (§ 7 odst. 4). *Zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí* (§ 7 odst. 6). Splnění těchto podmínek stěžovatel prokázal rozpočtem nákladů a výpočtem uvedeným na kartě rezerv na opravu majetku. Správný daňový postup je popsán na kartě rezerv na opravy majetku a v rámci inventarizace rezerv na opravy majetku, přičemž tento postup nemůže být zpochybňován nesprávným účetním postupem, při kterém byl porušen zákaz kompenzace.

(11) Stěžovatel upozorňuje, že zákon o rezervách pracuje s pojmem *předpoklad* (ve spojení *předpokládaný termín zahájení opravy*), který vyjadřuje neurčitost, nepřesnost, odhad. Povinností daňového subjektu je postupovat v souladu s ustanovením § 7 odst. 6, které je ve vztahu k ustanovení § 7 odst. 4 speciální úpravou. Daňový subjekt proto nemůže být sankcionován za nedodržení předpokladu.

(12) Tvrzení správce daně, že stěžovatel v roce 2000 netvořil druhou část rezervy je nepravdivé, neboť skutečnost tvorby druhé části rezervy dokládá karta rezerv na opravy majetku a inventarizace rezerv na opravy majetku. Stěžovatel v roce 1999 předpokládal zahájení oprav v roce 2001 a v roce 2000 postupoval podle ustanovení § 7 odst. 6 zákona o rezervách.

(13) Ze všech uvedených důvodů má stěžovatel nadále za to, že napadeným rozhodnutím žalovaného byl dotčen na svých zákonných právech, neboť mu byla stanovena daňová povinnost v nesprávné výši a nezákonným způsobem, a proto navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

(14) Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na všechna svá předešlá vyjádření, obsažená ve spisové dokumentaci. Dokumentace obsahuje podrobné informace k jednotlivým odvolacím a žalobním námitkám, které stěžovatel rovněž v kasační stížnosti uplatňuje. Žalovaný se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, který se řádně vypořádal se všemi námitkami stěžovatele a právní otázku sporné věci posoudil správně a úplně.

(15) Žalovaný tedy považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu její zamítnutí.

Vlastní argumentace soudu

(16) Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

(17) Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel vedle výslovně namítané nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] namítá rovněž vady řízení, které představují důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto zkoumal případné naplnění obou důvodů kasační stížnosti.

a) K vadám řízení

(18) Po prostudování spisového materiálu Nejvyšší správní soud seznal, že všechny v kasační stížnosti uplatněné námitky stěžovatele se obsahově shodují s námitkami, jimiž se v napadeném rozhodnutí zabýval již krajský soud. Především lze konstatovat, že s námitkami týkajícími se vad daňového řízení se krajský soud vypořádal uspokojivě, a Nejvyšší správní soud se může s jádrem i výsledkem argumentace krajského soudu ohledně většiny těchto námitek ztotožnit.

(19) Ze spisového materiálu vyplývá, že rozsudkem krajského soudu ze dne 13. 7. 2005, sp. zn. 15 Ca 24/2004, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2003, č. j. 8914/120/03, i dodatečný platební výměr správce daně ze dne 17. 2. 2003, č. j. 12724/03/179972/1128, a to pro vady řízení spočívající v tom, že stěžovatel nebyl řádně seznámen s výsledkem daňové kontroly a se způsobem jejího zjištění. Ze strany Finančního úřadu v Rumburku byla proto se stěžovatelem projednána zpráva o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob ze dne 12. 2. 2003, č. j. 1020000122. Tato zpráva zachycuje výsledky daňové kontroly, která předcházela vydání dodatečného platebního výměru a následnému rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele proti tomuto výměru, jež byly uvedeným rozsudkem krajského soudu z roku 2005 zrušeny. Průběh projednávání zprávy o daňové kontrole je podrobně zachycen v protokolech o ústním jednání ze dne 29. 8. 2005, 18. 11. 2005, 1. 3. 2006 a 18. 4. 2006.

(20) Tvrzení stěžovatele, že správce daně se v rámci projednání zprávy o daňové kontrole zabýval i otázkami, které se vztahovaly k dani z příjmů právnických osob za rok 2000, vyplývá z protokolů o ústním jednání. Jak nicméně uvedl již krajský soud, tato skutečnost nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, neboť dodatečným platebním výměrem

ze dne 20. 4. 2006, č. j. 40669/06/179922/1128, který byl po projednání zprávy o daňové kontrole vydán, došlo k doměření daňové povinnosti toliko za rok 1999. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že obsahem daňové kontroly, jejíž výsledky byly zaznamenány ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 2. 2003, č. j. 1020000122, byla kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 i 2000. Správce daně proto na základě rozsudku krajského soudu z roku 2005 správně se stěžovatelem projednal výsledky daňové kontroly za obě zdaňovací období, byť stěžovatel dostupnými opravnými prostředky napadá výsledek daňové kontroly a jeho vyústění v podobě vydání dodatečného platebního výměru pouze za rok 1999. Nadto není možné odhlédnout od povahy rezerv na opravy hmotného majetku, jež se v souladu se zákonem o rezervách tvoří po několik zdaňovacích období, a proto je třeba důkazní prostředky týkající se daňových skutečností v roce 1999 a 2000 hodnotit ve vzájemné souvislosti.

(21) Námitce stěžovatele, že z textu zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 2. 2003, č. j. 1020000122, není zřejmé, jak byly v rámci důkazního řízení osvědčeny stěžovatelem předložené důkazní prostředky, Nejvyšší správní soud musí částečně přisvědčit, byť to nemá vliv na právní závěr o její nedůvodnosti. Správce daně se ve zprávě o daňové kontrole sice vyjádřil ke všem předloženým důkazním prostředkům a tvrzením stěžovatele, nicméně explicitně neuvedl, proč je neosvědčil jako důkazy (ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu) prokazující oprávněnost tvorby rezervy na opravy hmotného majetku. Tento nedostatek byl napraven až v rámci projednání zprávy o daňové kontrole po zrušujícím rozsudku krajského soudu z roku 2005 (viz protokol o ústním jednání ze dne 29. 8. 2005, str. 2 – 3). Nutno dodat, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje z důkazních prostředků předložených stěžovatelem toliko znalecký posudek č. 204/03, který byl zaslán žalovanému až v rámci odvolacího řízení. Žalovaný tento důkazní prostředek neosvědčil jako důkaz, přičemž stěžovatel byl v rámci projednání zprávy o daňové kontrole seznámen s posouzením tohoto důkazního prostředku rovněž ze strany správce daně (viz protokol o ústním jednání ze dne 1. 3. 2006).

(22) Podle stěžovatele byl dodatečný platební výměr vydán na základě neúplné zprávy o daňové kontrole, neboť tato zpráva nezahrnovala tvrzení a zjištění uvedená v protokolech o ústním jednání. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že účelem daňové kontroly je prověření správnosti daňové povinnosti (§ 16 odst. 1 daňového řádu). Výsledkem tohoto prověřování je zpráva o daňové kontrole, kterou vyhotovuje správce daně. Tato zpráva pak musí být projednána s kontrolovaným daňovým subjektem (§ 16 odst. 8 daňového řádu). V posuzovaném případě došlo k řádnému projednání této zprávy (tj. výsledků zjištění daňové kontroly) po rozsudku krajského soudu z roku 2005, čímž byly zhojeny vady, pro které byl původní dodatečný výměr i rozhodnutí žalovaného z roku 2003 zrušeny. Protokoly o ústním jednání, ve kterých je zachyceno projednávání výsledků daňové kontroly se stěžovatelem, nejsou (a nemohou) být součástí zprávy o daňové kontrole, nicméně společně se zprávou o daňové kontrole je ve světle posuzovaného případu lze zahrnout mezi výstupy daňové kontroly. Tyto výstupy potom byly podkladem pro vydání rozhodnutí v daňovém řízení (§ 32 daňového řádu) – dodatečného platebního výměru ze dne 20. 4. 2006, č. j. 40669/06/179922/1128. Proto se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit s názorem stěžovatele, že jediným zákonným výstupem daňové kontroly je zpráva o daňové kontrole.

(23) Pokud dodatečný platební výměr odkazuje pouze na zprávu o daňové kontrole (a nikoli na jednotlivé protokoly o projednání daňové kontroly se stěžovatelem), nejedná se o vadu rozhodnutí, která by měla za následek jeho nezákonnost. Jak konstatoval již krajský soud, označení příslušné zprávy o daňové kontrole a protokolů o ústním jednání na ni navazujících nepatří mezi základní náležitosti rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel i jeho zástupce se účastnili všech ústních jednání, o čemž svědčí jejich podpisy na již zmíněných protokolech. Stěžovatel i jeho zástupce obdrželi zprávu o daňové kontrole č. 1020000122, obdrželi rovněž opisy protokolů o ústních jednáních. Je proto evidentní,

že stěžovatel byl seznámen se všemi výstupy daňové kontroly, které se staly podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru.

(24) Tvrzení stěžovatele, že nedisponuje zprávou o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob č. 1020000122, č. j. 0200052271/179930/6525, není založeno na pravdě, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 29. 8. 2005 (str. 14). Stěžovatel zprávu o daňové kontrole, která s ním byla projednána, převzal, a proto nebyly naplněny zákonné podmínky proto, aby tuto zprávu správce daně odeslal stěžovateli v poštovní zásilce s doručenkou (§ 16 odst. 8 daňového řádu).

(25) Nejvyšší správní soud tedy neshledal naplnění důvodu kasační stížnosti uvedeném v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

b) Ke sporné hmotně právní otázce

(26) Sporná právní otázka v posuzovaném případě spočívá v tom, zda stěžovatel oprávněně uplatnil rezervy na opravy hmotného majetku jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. K tomu je z obsahu správního spisu nutné uvést některé podstatné skutečnosti. Stěžovatel začal v roce 1999 vytvářet rezervu na opravu hmotného majetku, kterou předpokládal použít v letech 2001 a 2002 na opravu továrního areálu ve svém vlastnictví. Celková výše rezerv byla stanovena na částku 6 720 000 Kč, přičemž v roce 1999 stěžovatel vytvořil polovinu této rezervy (ve výši 3 360 000 Kč), kterou uplatnil jako výdaj (náklad) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. V roce 2000 stěžovatel v kartě rezerv na opravy majetku ke dni 31. 12. 2000 a k ní připojené inventarizaci rezerv na opravy majetku v roce 2000 zmínil vytvoření rezervy na opravy hmotného majetku ve výši 529 730,605 Kč, nicméně na vrub nákladů o tvorbě této rezervy (v rozporu s čl. XI odst. 4 opatření Federálního ministerstva financí V/20 100/1992 ze dne 15. července 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele) neúčtoval. Tuto rezervu však stěžovatel započtl na zrušení rezervy ve výši 781 001,305 Kč a rozdíl mezi zrušením rezervy a její deklarovanou tvorbou za rok 2000 ve výši 251 270,70 Kč zaúčtoval na základě dokladu č. A/429 do výnosů na účet 674 100 zúčtování rezerv. Tímto postupem byla porušena zásada zákazu kompenzace (vzájemného vyrovnávání) nákladů a výnosů, zakotvená v čl. VI zmíněného opatření Federálního ministerstva financí. Porušení této účetní zásady stěžovatel nerozporoval, nesouhlasí však s tím, že by nesplňoval zákonné podmínky pro tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku podle zákona o rezervách.

(27) Daňově uznatelným výdajem (nákladem) jsou pouze takové rezervy, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon, kterým je zákon o rezervách [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů]. Zákonné podmínky tvorby, čerpání, resp. rušení rezervy na opravu hmotného majetku, jsou stanoveny v ustanovení § 7 zákona o rezervách. Není pochyb, že stěžovatel v roce 1999 splňoval podmínky vyžadované k tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku. Stěžovatel je vlastníkem majetku (§ 7 odst. 1), nejednalo se o technické zhodnocení (§ 7 odst. 2), majetek nebyl určen k likvidaci, nešlo o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události a nešlo o opravy, které se pravidelně opakují (§ 7 odst. 3). Stěžovatel rovněž stanovil v souladu s ustanovením § 7 odst. 4 zákona o rezervách výši rezervy ve zdaňovacím období jako výši, která je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Aby však mohla být rezerva uznána jako daňově účinný náklad, musela být naplněna i zákonná podmínka délky tvorby rezervy na opravy u jednotlivého majetku. Podle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o rezervách totiž nesmí být rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku tvořena pouze jedno zdaňovací období. Splnění právě této podmínky nebylo shledáno žalovaným ani krajským soudem.

(28) Pokud stěžovatel vytvořil v roce 1999 rezervu ve výši poloviční hodnoty předpokládaných nákladů na opravu svého hmotného majetku, která se měla uskutečnit v letech 2001 – 2002, a v roce 2000 stěžovatel tento svůj záměr přehodnotil, měl právo (a povinnost) postupovat podle ustanovení § 7 odst. 6 zákona o rezervách („*Zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.*“). Toto ustanovení umožňuje daňovým subjektům oprávněně sledovat jejich legitimní ekonomické zájmy. Nutné je rovněž připomenout, že pojem „*předpokládaný termín opravy*“, se kterým zákon o rezervách pracuje, připouští možnost, že k realizaci opravy může dojít i v termínu nepředpokládaném v okamžiku tvorby rezerv na opravu hmotného majetku. Klíč k řešení sporné otázky je proto třeba spatřovat v posouzení skutečnosti, zda stěžovatel rezervu na opravu hmotného majetku vytvořil i v roce 2000 (či nikoliv), byť by se jednalo o tvorbu rezervy ve výši ovlivněné změnou předpokladu o výši nákladů na zamýšlenou opravu.

(29) V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na právní názor, který vyjádřil již ve svých rozsudcích ze dne 13. 6. 2007, č. j. 2 Afs 210/2006 - 70, a ze dne 20. 3. 2009, č. j. 2 Afs 120/2008 - 133 (oba dostupné na www.nssoud.cz), a sice že zákon o rezervách nezapovídá souběh tvorby a čerpání rezervy v průběhu jednoho zdaňovacího období. „*(...) zákonná úprava je restriktivní z hlediska okamžiku nejpozdějšího zahájení opravy hmotného majetku a vyčerpání rezervy (odst. 5 cit. ustanovení), nevylučuje však její dřívější provedení oproti původnímu předpokládanému termínu zahájení. (...) Lze si totiž např. představit, že povaha opravy hmotného majetku, původně plánovaná na pozdější časové období, se ukáže jako natolik nezbytná, že by její provedení v zamýšleném termínu vedlo k nepřiměřeným škodám, příp. že daňový subjekt změnil priority svoji nejbližší činnosti a s ohledem na to se vyjeví nutnost dřívější opravy určitého majetku.*“ Čerpání rezervy na opravu hmotného majetku stěžovatelem již v roce 2000 tedy není v rozporu se zákonem o rezervách a pokud v tomto roce došlo k čerpání a zároveň tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku, jednalo by se o postup, který zákon o rezervách nevylučuje.

(30) Stěžovatel nepopíral, že opravy na hmotném majetku byly z důvodu rychlejšího zahájení původně předpokládaných prací započaty již v roce 2000, a to ve výši 2 049 268,09 Kč (viz. jeho odpověď na výzvu ze dne 18. 11. 2002). Tato skutečnost vyplývá rovněž z účetních dokladů. V roce 2000 tedy stěžovatel nedotvořil zbývající část rezervy ve dříve předpokládané výši 3 360 000 Kč, nýbrž si stanovil aktuální tvorbu rezervy ve výši 529 730,605 Kč. Tento postup odpovídá ustanovení § 7 odst. 6 zákona o rezervách. Nejvyšší správní soud se proto nemůže ztotožnit s názorem krajského soudu, že stěžovatel tuto rezervu ve skutečnosti v roce 2000 nevytvořil, neboť o opaku svědčí důkazní prostředky předložené stěžovatelem (karta rezerv na opravy majetku k 31. 12. 2000 a inventarizace rezerv na opravy majetku k 31. 12. 2000), které však správce daně neosvědčil jako důkazy, s tím, že stěžovatel porušil zásadu kompenzace (tvorbu rezervy ve výši 529 730,605 Kč započel na zrušení rezervy ve výši 781 001,305 Kč, přičemž rozdíl mezi zrušením rezervy a její deklarovanou tvorbou za rok 2000 ve výši 251 270,70 Kč zaúčtoval do výnosů na účet 674 100 zúčtování rezerv).

(31) Zákon o rezervách v rozhodném znění explicitně nepodmiňuje tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku jejich zaúčtováním. Tato povinnost, jak upozornil i stěžovatel, byla v ustanovení § 3 odst. 3 zákona o rezervách doplněna až novelou provedenou zákonem č. 438/2003 Sb., s účinností od 1. 1. 2004. Podle důvodové zprávy k této novele bylo cílem tohoto ustanovení „*zprášení postupu poplatníka při uplatňování možné daňové tvorby rezerv a opravných položek, který neumožní poplatníkovi uplatňovat tuto tvorbu v základu daně mimoúčetně pouze prostřednictvím daňového přiznání, aniž by tato byla řádně zaúčtována.*“ Stěžovatel byl však i v roce 1999 povinen způsob a výši tvorby rezervy prokázat, přičemž při inventarizaci (podle ustanovení § 29 odst. 1 a 4 zákona o účetnictví, v rozhodném znění) se posuzuje výše a odůvodněnost rezerv (§ 3 zákona o rezervách). Jak vyplývá např. ze zprávy o daňové kontrole, čerpání rezervy ve výši 2 049 268,09 Kč na opravu hmotného majetku v roce 2000, zrušení rezervy ve výši 781 001,305 Kč v roce 2000 i tvorbu rezervy ve výši 529 730,605 Kč v roce 2000, stěžovatel

smysluplně odůvodnil. Tvorba rezervy v roce 2000 přitom vyplývá z karty rezerv na opravy majetku k 31. 12. 2000 a inventarizace rezerv na opravy majetku k 31. 12. 2000.

(32) S ohledem na rozhodné znění zákona o rezervách proto Nejvyšší správní soud nemůže připustit, že by nesprávný účetní postup (porušení zásady zákazu kompenzace) měl být důvodem, proč nebyla stěžovatelem uplatněná rezerva na opravy hmotného majetku uznána jako oprávněný výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. V duchu tohoto právního názoru proto není možné souhlasit se závěrem krajského soudu (str. 11 napadeného rozsudku), že řádné provedení tvorby a zrušení rezervy z účetního hlediska nemá žádný vliv na závěr o porušení ustanovení § 7 odst. 7 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

(33) Nejvyšší správní soud tedy v posuzovaném případě neshledal nedodržení povinnosti uvedené v ustanovení § 7 odst. 7 zákona o rezervách v rozhodném znění, neboť stěžovatel prokazatelně tvořil rezervu v roce 1999 i 2000, tj. dvě po sobě jdoucí zdaňovací období. Je proto nutné konstatovat, že kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl naplněn, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil. Krajský soud je v dalším řízení vázán shora uvedeným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 17. dubna 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu