



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **TEKAZ, s. r. o.**, se sídlem Podhradská 7, Cheb, zastoupen JUDr. Liborem Konečným, advokátem se sídlem Ptašinského 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 10. 2008, č. j. 30 Ca 68/2006 - 37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 10. 2008, č. j. 30 Ca 68/2006 – 37 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 24. 10. 2008, č. j. 30 Ca 68/2006 – 37 zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 26. 4. 2006, č.j. 124/06-120 P, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chebu (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 7. 2005, č. j. 51764/05/123911/3029, jímž bylo částečně vyhověno odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2003 ze dne 1. 4. 2005, č. j. 26925/05/123911/3029. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že z hlediska daňového je rezervou podle ust. § 10 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o rezervách“) již rezerva, která je zakotvena v zákoně a o níž jako o rezervě zákonné účtoval daňový subjekt ve svém účetnictví. V daném případě zvláštním zákonem předvídaným v ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je zákon o rezervách a zákon č. 44/1988 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „horní zákon“). Je třeba vyjít z ust. § 31odst. 5 horního zákona, které ukládá organizacím oprávněným dobývat výhradní ložisko povinnost zajistit sanaci obsahující i rekultivaci všech pozemků dotčených těžbou s tím, že sanace pozemků uvolněných v průběhu dobývání se provádí podle plánu otvírky, přípravy a dobývání.

V odst. 6 citovaného ustanovení je pak uložena povinnost vytvářet na tyto činnosti rezervu finančních prostředků s tím, že výše rezervy vytvářené na vrub nákladů musí odpovídat potřebám sanace pozemků dotčených dobýváním; toto ustanovení také výslovně stanoví, že tyto rezervy jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Vytváření těchto rezerv a čerpání z nich podléhá podle ust. § 37a odst. 2 horního zákona schválení příslušným obvodním báňským úřadem. Těmito ustanoveními horního zákona je pak podle krajského soudu nutno poměřit příslušná ustanovení zákona o rezervách, a to zejména ust. § 10, stanovící pro účely zjištění základu daně z příjmů mimo jiného uznání rezerv na sanaci pozemků dotčených těžbou. Výše uvedené nasvědčuje tomu, že zákonem, který vymezuje tvorbu této rezervy a její výši, je horní zákon; vytváření rezervy finančních prostředků vymezuje účelem financování činností spočívajících v sanaci pozemků dotčených těžbou včetně jejich rekultivace podle zvláštních zákonů, výši rezervy pak určuje náklady, které jsou na sanaci těchto pozemků potřebné. Na základě ust. § 31 odst. 5 a 6 ve spojení s ust. § 37a horního zákona pak vytváření konkrétní rezervy i čerpání z ní podléhá schválení příslušného obvodního báňského úřadu. Jestliže zároveň ustanovení § 31 odst. 6 horního zákona výslovně stanoví, že tyto rezervy jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pak horní zákon stanoví způsob tvorby a výši těchto rezerv i pro daňové účely a horní zákon tak je v případě této rezervy zvláštním zákonem předvídaným ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Zákon o rezervách způsob tvorby a výši této rezervy nestanoví. Proto ust. § 10 zákona o rezervách nelze přikládat jiný význam než ten, že deklaruje uznání této rezervy pro účely zjištění základu daně z příjmů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2005, č. j. 1 Afs 115/2004 - 113 a ze dne 4. 5. 2005, č. j. 1 Afs 4/2005 - 70, dostupný na www.nssoud.cz). Je to tedy horní zákon, který upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výši rezerv finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou. Tento (ani jiný) zákon však s tím, že vytváření rezervy nebo čerpání z ní nebylo schváleno příslušným obvodním báňským úřadem, nespojuje daňovou invaliditu konkrétní rezervy na sanaci pozemků dotčených těžbou. Speciálně k ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) krajský soud uvedl, že podle něj se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Obecně vzato aplikace této zásady následuje tehdy, zjistí-li správce daně v daňovém řízení, že právní úkon, který je formálně bezvadný, ve skutečnosti pouze zastírá jiný právní úkon, který má odlišné, a pro daňový subjekt obvykle méně příznivé, daňové dopady. O zastřených právních úkonech se již jednoznačně vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 3. 4. 2007 č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. Dále krajský soud poukázal také na právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Lze tedy podle krajského soudu shrnout, že pro daňový režim rezervy finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou stačí její zakotvení v ust. § 10 odst. 2 zákona o rezervách a zejména v příslušných ustanoveních horního zákona a účtování o ní jako o zákonné rezervě v účetnictví daňového subjektu. Aprobace jiným správním orgánem je z daňového hlediska irelevantní. To však nevylučuje odpovědnost podle zvláštních zákonů. Krajský soud vyslovil také nesouhlas s východiskem názoru stěžovatele, že „tvorba rezervy nebyla pro daňové účely považována za výdaj na dosažení, zajištění či udržení příjmů“. Z tohoto důvodu jsou pro něj nepřijatelné všechny konsekvence, které stěžovatel z uvedeného východiska vyvozuje, a je v tomto ohledu ve shodě se stanoviskem finančního ředitelství. Vzhledem k uvedenému krajský soud neakceptoval ani názor, že postupem správce daně a finančního ředitelství byly porušeny zásady zakotvené v ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků či čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 a) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku

oprávněnosti zvýšení základu daně z příjmu za zdaňovací období roku 2003 o částku 30 021 779, 47 Kč z důvodu zrušení ke konci roku 2003 vykazované rezervy na konečnou sanaci pískovny vytvořené stěžovatelem v roce 1994 na vrub daňových nákladů a účtovanou na účtu 451/555 - rezerva zákonná. Krajský soud se nezabýval otázkou zákonnosti tvorby předmětné rezervy v roce 1994 a jejího zahrnutí do daňově uznatelných nákladů za toto zdaňovací období. Vyřešení otázky, zda se jednalo o rezervu daňově uznatelnou, tedy vytvořenou v souladu se zákonem o rezervách, je pro určení zdaňovacího období, ve kterém pominuly důvody pro existenci daňové rezervy, zcela nezbytné. Krajský soud však tuto otázku nezodpověděl a naopak poukázal na to, že tvorba rezervy nemá žádný vliv na její osud v roce 2003, resp. základ příjmu za rok 2003. Tato zásadní otázka má přitom vliv na určení období, ve kterém měl být základ daně zvýšen. Ke zvýšení základu daně totiž může dojít pouze v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo porušeno některé zákonné ustanovení, a nikoliv v tom, ve kterém takové porušení správce daně nebo daňový subjekt zjistí. Pro to, aby rezerva mohla být považována za rezervu zákonnou, musí být v první řadě splněny všechny podmínky kladené příslušnou právní normou pro tvorbu dané rezervy. Jestliže totiž ust. § 37a odst. 2 horního zákona výslovně stanoví, že tvorba a rozpouštění rezervy podle ust. § 31 odst. 5 citovaného zákona podléhá schválení příslušným obvodním báňským úřadem, nemůže být rezerva, která nebyla tímto úřadem schválena, považována za rezervu vytvořenou podle horního zákona. Nejedná-li se o rezervu vytvořenou podle horního zákona, nejedná se ani o rezervu podle zákona o rezervách, a to bez ohledu na název rezervy a na to, jak o ní bylo účtováno. Způsob účtování je až posledním kritériem pro určení toho, zda se jedná skutečně o rezervu zákonnou, a tedy daňově relevantní. Jelikož předmětná rezerva nebyla nikdy schválena obvodním báňským úřadem, nejednalo se nikdy o rezervu vytvořenou podle zvláštního právního předpisu ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Důvod pro daňovou rezervu tedy nepominul v roce 2003, jak tvrdí správce daně i krajský soud, ale již v roce tvorby rezervy, tedy v roce 1994. Bylo tak možno z titulu tvorby předmětné rezervy zvýšit základ daně pouze za rok 1994, vzhledem k němuž již uplynula prekluzivní lhůta pro dodatečné vyměření daně. Zjistí-li při daňové kontrole za rok 2003 správce daně porušení zákona v případě tvorby předmětné rezervy, nemůže být aplikováno ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, neboť toto ustanovení se vztahuje jen na ty případy, kdy v účetním hospodářském výsledku není zohledněn takový výnos, který podle zákona o daních z příjmů patří jednoznačně do daňových výnosů příslušného období. Jelikož podle ust. § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 zákona o daních z příjmů lze účetní hospodářský výsledek při stanovení základu daně snížit o výnosy z rozpouštění rezerv, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely považována za výdaj na dosažení, zajištění či udržení příjmů, je zřejmé, že případný výnos z rozpouštění předmětné rezervy nepatří do daňových výnosů roku 2003. Na případy neoprávněného uplatnění tvorby rezervy jako daňově uznatelného výdaje se vztahuje ust. § 41 zákona o správě daní a poplatků (dodatečné daňové přiznání). Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů bylo možné při výpočtu základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 1994 za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považovat i rezervy, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zákonem byl zákon o rezervách, kterým bylo na základě ust. § 10 uzákoněno, že se pro účely zjištění základu daně z příjmů dále uznává rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou. Tímto zákonem však nebyl horní zákon. Bylo nepochybné, že tvorba rezerv musela být vždy záúčtována, když se podle ust. § 3 zákona o rezervách při inventarizaci prováděné podle ust. § 29 odst. 1 a 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví posuzovala jejich výše a odůvodněnost. Pro uznání tvorby rezervy v daném případě postačovalo, že tvorba předmětné rezervy byla záúčtována a jednalo se o rezervu finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou, resp. o rezervu, která je podle horního zákona nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Schválení příslušným obvodním báňským úřadem nebylo tedy ve smyslu daňových zákonů

podmínkou pro uznání tvorby rezervy finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů při výpočtu základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 1994. Důvod pro daňovou rezervu nepominul v roce tvorby rezervy, tedy v roce 1994. Nebylo nutné zvýšit základ daně z příjmů v roce 1994, neboť nebylo jednoznačně prokázáno, že v tomto roce byla tvorba rezervy finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou nezákonná, resp. zahrnuta při výpočtu daně z příjmů právnických osob nesprávně. Bylo však zcela nepochybně prokázáno až v roce 2003, že předmětná rezerva byla duplicitní, tudíž nezákonná, neboť v tomto roce došlo k aktualizaci a celkovému vyčíslení finančních nákladů na předmětné sanace a rekultivace ploch dotčených těžbou v dané lokalitě. Rezerva zaúčtovaná stěžovatelem na účtu 451/555 - rezerva zákonná s konečným zůstatkem k 31. 12. 2003 ve výši 30 021 779,47 Kč byla tedy k 31. 12. 2003 nepotřebná, ztratila svou odůvodněnost, a proto bylo povinností stěžovatele tuto rezervu zrušit v účetnictví, snížit výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a zvýšit tak o uvedenou částku základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Uvedená částka do daňových výnosů roku 2003 patřila. Proto bylo nutné aplikovat ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů a nebylo možné použít při stanovení základu daně z příjmů za rok 2003 ust. § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 citovaného zákona, neboť z dokladů založených v daňovém spisu stěžovatele nevyplývá, že tvorba rezervy nebyla uznána při výpočtu základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 1994 do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nebo že by bylo jednoznačně konstatováno, že tvorba této rezervy byla v roce 1994 nezákonná. Ze všech uvedených důvodů se finanční ředitelství ztotožňuje s názorem krajského soudu a jeho rozsudek považuje za zákonný.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel účtoval na účtu 451/555 o rezervě, kterou uplatnil v roce 1994 na vrub daňových nákladů ve výši 30 800 000 Kč. Tuto rezervu vykazoval v účetnictví a v přílohách k daňovým přiznáním za zdaňovací období let 1994 až 2003 jako rezervu zákonnou. Její zůstatek byl k 31. 12. 2003 ve výši 30 021 779, 47 Kč. Stěžovatel na výzvu správce daně v průběhu daňové kontroly předložil dopis ze dne 6. 12. 1994 V. M., závodního lomu adresovaný ekonomické ředitelce stěžovatele Ing. M. ve věci tvorby rezervy na závěrečnou likvidaci lomu, v němž je stanoveno na základě sdělení Báňských a měřicích služeb Blatná, v.o.s. ze dne 8. 2. 1994 vytvořit rezervu k zajištění sanace pozemků dle POPD (plán otvírky, přípravy a dobývání) po ukončení dobývání na ložisku Dřenice a Dřenice I. ve výši 30 800 000 Kč se zdůvodněním, že o tuto částku je nutné doplnit vytvářené rezervy u nových otevíraných těžebních ploch, protože do vyčíslení finanční rezervy není začleněna plocha předpolí o výměře 46,3 ha, náklady na likvidaci zpevněných ploch, demontáž a demolici areálu a náklady na dokončení zahájené sanace a rekultivace plochy P-1 o výměře 17,7 ha. Na základě dožádání na Obvodní báňský úřad v Sokolově správce daně zjistil, že stěžovateli byla povolena tvorba rezervy na sanaci a rekultivaci dobývacího prostoru evid. č. 7/042 Dřenice I., která je vytvářena a čerpána každý rok, a to od roku 1992 a v dobývacím prostoru Dřenice evid. č. 7/0567 hornická činnost dosud nebyla zahájena a zákonná rezerva zatím není vytvářena. K 31. 12. 2003 vykazuje zůstatek 30 758 212 Kč. Z dokladů předložených ke kontrole správce daně zjistil, že tato rezerva je vedena na účtu 451/10, je tvořena průběžně každý rok na vrub daňových nákladů na základě rozhodnutí Obvodního báňského úřadu v Sokolově. V roce 2003 došlo na podkladě kvalifikovaného posouzení společnosti Báňské a měřické služby Blatná, v.o.s. k aktualizaci výše finanční rezervy na sanaci a rekultivace, o níž stěžovatel účtoval na účtu 451/10. Na základě těchto zjištění správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 3. 2005, č.j. 18860/05/123930/214 konstatoval, že rezerva vytvořená na vrub daňových nákladů roce 1994 a účtovaná na účtu

451/555 nebyla vytvořena v souladu s daňovými zákony a nelze ji posoudit jako rezervu daňovou. Proto zůstatek neoprávněně vytvořené rezervy doměřil do výnosů stěžovatele za rok 2003.

Podle ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odst. 2 zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy.

Podle ust. § 4 odst. 1 zákona o rezervách se výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy a opravné položky, musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek; rezervy se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.

Podle ust. § 10 odst. 2 zákona o rezervách se pro účely zjištění základu daně z příjmů dále uznává rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou, rezerva na vypořádání důlních škod a rezervy, u nichž zvláštní zákon uvede, že jde o výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Podle ust. § 31 odst. 5 horního zákona je organizace povinna zajistit sanaci všech pozemků dotčených těžbou. Sanace pozemků uvolněných v průběhu dobývání se provádí podle plánu otírky, přípravy a dobývání (§ 32). Za sanaci se považuje odstranění škod na krajině komplexní úpravou území a územních struktur. Podle odst. 6 téhož ustanovení je k zajištění činností podle odstavce 5 organizace povinna vytvářet rezervu finančních prostředků. Výše rezervy vytvářené na vrub nákladů musí odpovídat potřebám sanace pozemků dotčených dobýváním.

Podle ust. § 37a odst. 2 horního zákona vytváření rezerv podle odstavce 1 a podle § 31 odst. 6 podléhá schválení příslušným obvodním báňským úřadem, který schvaluje též čerpání z těchto rezerv po dohodě s ministerstvem životního prostředí České republiky. Obvodní báňský úřad si před vydáním rozhodnutí o čerpání z těchto rezerv vyžádá vyjádření dotčené obce. V případě organizací s majetkovou účastí státu rozhoduje obvodní báňský úřad v dohodě s ministerstvem průmyslu a obchodu České republiky.

Stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybnil, že částku účtovanou na účtu 451/555 uplatnil jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů v roce 1994 a nadále ji vykazoval v účetnictví jako zákonnou rezervu a ani závěr finančního ředitelství i krajského soudu o totožnosti jím deklarovaného účelu, pro nějž měly být částky na účtu 451/555 a účtu 451/10 tvořeny. Jádro jeho argumentace směřuje k posouzení daňové validity rezervy, o níž bylo účtováno na účtu 451/555, přičemž stěžovatel vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení právní otázky, zda se od jejího vytvoření na vrub daňových nákladů v roce 1994 jednalo o rezervu daňově uznatelnou ve smyslu ust. § 10 odst. 2 zákona o rezervách a zda posouzení této otázky ovlivní stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2003.

Možnost snížit základ daně o náklady na tvorbu finanční rezervy je státem akceptovaný způsob směřující k shromáždění určitého množství finančních prostředků potřebných pro realizaci různých zákonem připuštěných účelů, přičemž tyto prostředky nebudou podrobeny dani, budou-li skutečně užity k deklarovanému účelu. Institut daňové rezervy je tedy spojen s povinností využít takto vytvořené finanční prostředky pouze pro účely vymezené zákonem (oprava hmotného majetku, sanace a rekultivace podle POPD, odbahnění rybníka apod.) a dodržet podmínky tvorby a čerpání. Jen v takovém případě jsou vytvořené rezervy daňově uznatelné. S ohledem na čl. 3 odst. 3 Listiny základních práv a svobod ovšem může daňový subjekt vytvořit na základě vlastní ekonomické úvahy (další) finanční rezervu, kterou nebude uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj. V obou případech je tak vytváření rezervy výsledkem ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje jak svoje legitimní ekonomické zájmy, tak určitou daňovou optimalizaci v případě rezerv daňově uznatelných. Vytváření některých rezerv je však důsledkem zákonem stanovené povinnosti, jako je tomu v případě rezervy na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou. Daňový subjekt je v tomto

případě povinen rezervu na sanaci a rekultivaci vytvořit a čerpat za podmínek stanovených horním zákonem a jednou z nich je souhlas příslušného báňského úřadu s tvorbou a čerpáním. Zákonnou rezervu na sanaci a rekultivaci pak zákon o rezervách v ust. § 10 odst. 2 aprobuje jako daňově uznatelnou. Je to tudíž rezerva zákonná ve smyslu horního zákona splňující veškeré podmínky stanovené horním zákonem pro její tvorbu, která může být uplatněna jako daňový výdaj. Závěr finančního ředitelství a krajského soudu, že absence souhlasu příslušného báňského úřadu nezpůsobí daňovou invaliditu rezervy na sanaci pozemků dotčených těžbou je vzhledem k výše uvedenému nesprávný.

V případě finančních prostředků na účtu 451/555 stěžovatele je Nejvyšší správní soud toho názoru, že rezerva ve smyslu § 10 odst. 2 zákona o rezervách vůbec nevznikla, neboť nevznikla zákonná rezerva na sanaci a rekultivaci pozemků ve smyslu horního zákona. Příslušná částka, kterou uplatnil stěžovatel v roce 1994 na vrub nákladů pak nemohla sloužit k tvorbě zákonné rezervy. Ve smyslu horního zákona totiž ke vzniku zákonné rezervy nepostačí pouze dokument, který předložil stěžovatel při daňové kontrole, jímž byl dopis závodního dolu a zaměstnance Báňské a měřičské služby Blatná, v.o.s., ale podmínkou sine qua non je souhlas příslušného báňského úřadu. Tuto skutečnost nemůže zhojit ani poukaz na účetnictví stěžovatele v tom smyslu, že o této částce jako o rezervě zákonné účtoval, tedy že příslušnou evidovanou částku takto označoval. Pokud by tomu tak bylo, došlo by k popření základních pravidel daňového práva týkající se zejména zásady materiální pravdy, kdy by správce daně vycházel z tvrzených, a nikoliv prokázaných či nezpochybněných skutečností. Argumentem ad absurdum by pak neunesení důkazního břemene bylo zhojeno „unesením“ břemene tvrzení. Daňový subjekt by pak v duchu této logiky např. poukazem na účtování určitého výdaje v účetnictví mohl odstranit pochybnosti správce daně o jeho skutečném vynaložení a daňová kontrola za účelem zjištění oprávněnosti uplatněných a účtovaných výdajů by tak ztratila smysl. Daňové řízení je však postaveno na zcela opačné zásadě, a to, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení prokázat, tedy má břemeno důkazní (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. a na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud proto vzhledem k výše uvedenému nesdílí názor finančního ředitelství a krajského soudu, že pro uznatelnost rezervy vytvořené v roce 1994 z hlediska daňového postačí, že o ní jako o zákonné účtuje daňový subjekt. Tento názor vychází z premisy správnosti účetnictví stěžovatele. V rámci daňové kontroly však stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně, že položka účtovaná na účtu 451/555 označovaná jako rezerva zákonná, nesplňuje zákonné podmínky pro vytvoření a následné účtování této částky jako rezervy ve smyslu ust. § 10 odst. 2 zákona o rezervách, neboť nedoložil souhlas příslušného obvodního báňského úřadu.

Nevznikla-li zákonná rezerva vůbec, nelze na částku účtovanou na účtu 451/555 nahlížet jako na rezervu ve smyslu zákona o rezervách a aplikovat ust. § 4 odst. 1 zákona o rezervách týkající se rozpuštění rezerv. Pokud správce daně konstatoval, že částku na uvedeném účtu nelze posoudit jako daňovou rezervu, musí však vzít v úvahu stejně tak období, v němž byla částka deklarovaná jako zákonná rezerva neoprávněně daňově uplatněna. Zákon o správě daní a poplatků omezuje oprávnění správce daně na základě skutečností zjištěných daňovou kontrolou pravomocně vyměřit daň za období, v němž byla nesprávně stanovena, lhůtou ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Skutečnost, že jednání stěžovatele v roce 1994 nebylo finančními orgány zpochybněno a že daňová povinnost nebyla zjištěna ve správné výši v prekluzivní lhůtě, nemůže mít za následek rozpuštění finanční částky evidované na účtu 451/555 do příjmů za rok 2003 jen proto, že ji stěžovatel nadále evidoval a deklaroval jako zákonnou rezervu. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku

ze dne 19. 2. 2009, č.j. 1 Afs 15/2009 – 105, publikovaném pod č. 1837/2009 Sb. NSS „Institut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zastrít základní, a možno říci ústavní hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu, a umožňuje tak dlužníkům plánovat si své životy s vědomím, že v důsledku uplynutí času již proti nim nelze určitý nárok uplatnit. Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoučelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového.“ Obdobně se ohledně funkce prekluze a plynutí času v právu vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008-64, www.nssoud.cz. Správce daně tak nemohl doměřit do výnosů stěžovatele za rok 2003 zůstatek účtovaný na účtu 451/555, tedy v okamžiku, kdy dané skutečnosti zjistil. Byl to totiž hospodářský výsledek za rok 1994, který byl uplatněním nákladů ve výši 30 800 000 Kč zkrácen a u něhož daň neodpovídala skutečné výši.

Za daných okolností by proto připadala v úvahu již pouze případná trestněprávní odpovědnost některých fyzických osob, jejichž jednání je přičitatelné stěžovateli. Taková odpovědnost by však především vyžadovala, aby jednání, které vedlo k vytvoření rezervy ve výši 30 800 000 Kč, jež ve skutečnosti podléhala dani z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období 1994, a jejímu „uschování“ v účetnictví až do roku 2003, bylo vedeno úmyslem zkrátit daň. Není však v pravomoci Nejvyššího správního soudu trestněprávní otázky spojené s projednávanou věcí řešit. Z obsahu spisu pak nevyplývají skutečnosti, jež by odůvodňovaly postup podle ust. § 8 odst. 1 věty druhé trestního řádu, neboť úmysl zkrátit daň z jednání příslušných subjektů (zejm. V. M. a Ing. M.) podle obsahu spisu nevyplývá.

Vzhledem k výše uvedeným důvodům Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 9. července 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu